

第1章 一般原則

Q0-1 国立大学法人会計基準、同注解及び本実務指針に詳細な規定がないものの取扱いについては、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依拠した会計処理及び表示によることによいか。

A

- 1 国立大学法人及び大学共同利用機関法人（以下「国立大学法人等」という。）の会計は、原則として、企業会計原則によること（国立大学法人法第35条において準用する独立行政法人通則法（以下「準用通則法」という。）第37条）とされており、国立大学法人会計基準（以下「基準」という。）は、企業会計原則に準拠しつつ、公的な性格を有し、主たる業務内容が教育・研究である等の国立大学法人等の特性を考慮し、必要な修正を加えたものである。また、基準は、国立大学法人等に共通に適用される一般的かつ標準的な基準を示すものであり、この基準に定められていない事項については、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。（「国立大学法人会計基準」及び「国立大学法人会計基準」報告書について 5参照）
- 2 また、ここでいう企業会計原則とは、昭和24年7月9日に設定された「企業会計原則」のほか、「金融商品に関する会計基準」、「退職給付に係る会計基準」等の企業会計審議会又は企業会計基準委員会で設定された会計基準や、「金融商品会計に関する実務指針」、「退職給付会計に関する実務指針」等の日本公認会計士協会会計制度委員会報告書等が含まれる広い概念である。

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。

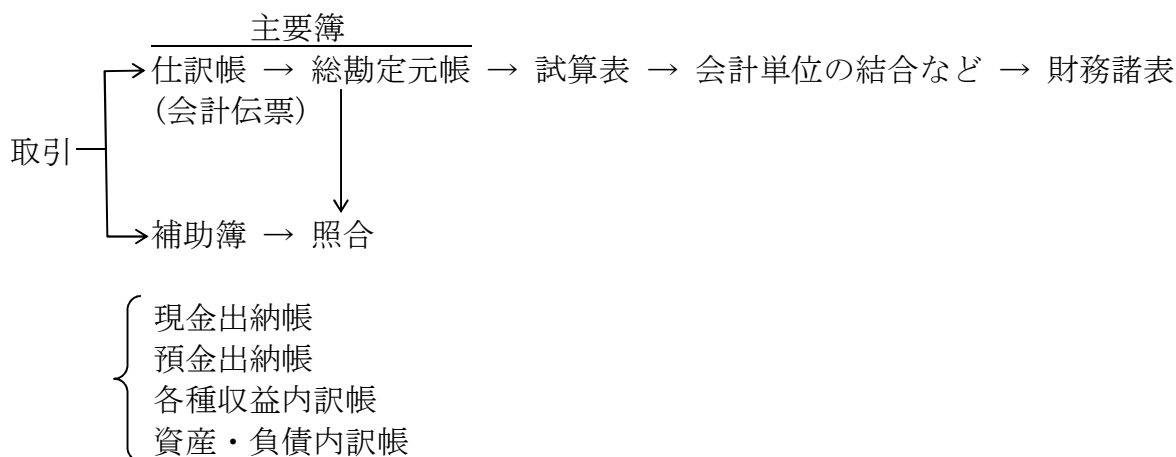
A

- 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付けられる。
- 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等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、国立大学法人等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、国立大学法人等の教育・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59、基準第63参照）

Q2-1 国立大学法人等が備えるべき会計帳簿の体系は何か。

A

- 1 基準では、国立大学法人等の会計は、正規の簿記の原則に基づいて、その財政状態及び運営状況に関する全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とされている。（基準第2参照）
- 2 複式簿記における基本的帳簿体系は以下のとおり。



3 上記の帳簿体系に関する補足説明は、以下のとおり。

① 取引

国立大学法人等の取引は全て証憑書類に基づいて行われ、証憑書類は、取引の裏付けとなる証拠書類で、会計記録の正確性、真実性を保証するものである。

② 仕訳帳

取引の発生順に仕訳を整理する帳簿であるが、伝票制度の発達に伴い、現在では、伝票（入金伝票、出金伝票、振替伝票）がこれに代わっている。なお、決算整理仕訳も仕訳帳で整理する。

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、おおむ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。

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、国立大学法人等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 国立大学法人等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、国立大学法人等が持つ公共的性格、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闡に関する基本原則として位置付けられている。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等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等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等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（Q 2 6 - 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「国立大学法人等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等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等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、国立大学法人等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、国立大学法人等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について保証されている有価証券への取得限定（準用通則法第47条参照）、出資対象の限定などについてその実態を金額

等にかか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。

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。

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等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、国立大学法人等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、国立大学法人等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・収蔵品等に関する事項（注解34、注解35参照）、たな卸資産の評価方法（基準第30参照）等が挙げられる。

Q 5 - 1 「国立大学法人等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 国立大学法人等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、国立大学法人等の施設整備等に係る経費であり、国から国立大学法人等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等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等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、国立大学法人等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付けられる。
このため、国立大学法人等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、国立大学法人等では、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。

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。

A

- 1 個々の国立大学法人等の業務内容や規模が多様であることに加え、法人運営の在り方は各法人の長の裁量に委ねられていることから、各国立大学法人等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等は「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に関する選択適用の範囲を限定する考え方をとっている。

- 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等の「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、純資産、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。

Q 7-1 「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 国立大学法人等は、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の原則とは異なり、国立大学法人等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、国立大学法人等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、国立大学法人等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的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等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

Q 8-1

- (1) 国立大学法人等における研究開発費は、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。
(関連項目；基準第78 運営費交付金等の会計処理)

A

- 1 基準は、研究開発費の会計処理について基準を設けていないが、基準に定められてい

ない事項については、企業会計原則に従う（「国立大学法人会計基準」及び「国立大学法人会計基準注解」報告書について 5参照）こととされているほか、注解8において「研究開発費等に係る会計基準」（平成10年3月13日企業会計審議会）を引用していることから、研究開発費等に係る会計基準に準拠した会計処理を求めているものと考えらる。

- 2 国立大学法人等における償却資産については、税法上の法定耐用年数を採用することを原則としている。一方で、研究開発費等に係る会計基準では、研究開発費は、全て発生時に費用として処理することを原則としており、国立大学法人等においても、特定の研究開発目的のみに使用され、他の目的に使用できない研究装置等は研究期間が複数年にわたる場合でも、取得時に即時償却することとなる。国立大学法人等において、ある特定の研究目的のみに使用される場合とは、当該機械装置等の性状や取得の目的から鑑みて、明白に他の目的に使用できないと考えられる場合に限定することとする。なお、受託研究は受託収入を獲得することが確実な活動であり、受託収入で購入した償却資産については、このような即時償却の会計処理は適用されない。（Q8-2参照）
- 3 なお、ある特定の研究開発目的に使用された後、他の目的に使用できる場合には、機械装置等として資産に計上することとなるが、この場合、他の目的に使用できる場合とは、国立大学法人等の他の業務に使用できる場合、他の研究開発目的に使用できる場合を含むほか、必ずしも判定の時点において他の目的への使用予定・計画が明確になっている場合に限ることなく、使用予定が明らかでなくても、汎用性があり他の目的に使用することが容易な場合には、当該機械装置等を資産に計上することが認められる。（「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関するQ&A」（平成11年9月29日 日本公認会計士協会会計制度委員会）参照）
- 4 また、「特定の研究開発目的」とは、国立大学法人法において「業務の範囲」として規定されているような大きな目的ではなく、「個々の具体的な研究開発目的」を意味している。したがって、長期的な研究プロジェクトの研究テーマAに使用する目的で購入した償却資産を同一プロジェクトの研究テーマBで使用することが想定されるような場合には、資産に計上することとなる。（Q26-1、Q27-7、Q78-4参照）

Q8-2 受託研究費により固定資産を取得した場合の取扱いはどうするのか。また、受託研究費による費用の取扱いはどうするのか。

A

受託研究費により固定資産を取得した場合の会計処理を簡単な例で示すと次のとおり。なお、3年契約で初年度期首に器具備品90を取得したものとし、当該固定資産の取得に係る会計処理のみを例示する。

(1年目)

受領時

(借) 現金	90	(貸) 前受受託研究費	90
--------	----	-------------	----

取得時

(借) 器具備品	90	(貸) 現金	90
----------	----	--------	----

減価償却時

(借) 受託研究費	30	(貸) 減価償却累計額	30
前受受託研究費	30	受託研究収益	30

(2年目)

減価償却時

(借) 受託研究費	30	(貸) 減価償却累計額	30
-----------	----	-------------	----

前受受託研究費	30	受託研究収益	30
(3年目)			
減価償却時			
(借) 受託研究費	29	(貸) 減価償却累計額	29
前受受託研究費	30	受託研究収益	30

受託研究収入に係る会計処理は、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している（Q83-1参照）ため、費用発生都度受託研究費で計上し、費用を繰り延べる必要はないため、仕掛品等の計上の必要はない。また、上記仕訳例では、損益計算書上の表示科目を用いているが減価償却費等の勘定科目の使用を妨げるものではない。

Q8-3 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。

A

- 1 設問のような受託研究は受託研究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、「研究開発費等に係る会計基準」（平成10年3月13日企業会計審議会）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。
- 2 したがって、ある研究のために受託研究収入によって償却資産を購入した場合には、購入時において当該資産を使用する予定の期間を耐用年数として償却し費用化することになる。
- 3 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（1円）とする。仮に、当該研究が終了するまでの予定の期間が1年未満の場合には、資産計上した後に償却し費用化することとなる。当該取扱いについては、受託事業等についても同様である。

Q8-3-2 受託研究収入により図書を取得した場合の取扱いはどうするのか。

A

国立大学法人等における図書とは、附属図書館が組織として管理する教育・研究の用に供される図書とされており（Q37-6参照）、取得財源や金額のいかんにかかわらず取得価額をもって資産計上することとしている。受託研究収入により図書を取得した場合についても同様に資産計上する取扱いとなる。研究期間終了後、なお他の研究目的等に使用予定の場合は、各国立大学法人における図書の管理の実態に応じ、以下の(ア)、(イ)のいずれかにより会計処理を行うものとする。

- (ア) 受託研究期間終了時に備忘価格を残して償却する取扱い。これは、受託研究収入により取得した償却資産は、備忘価額を残し償却する（Q8-3参照）取扱いと同様である。
- (イ) 受託研究期間終了時に全額償却せずに除却時に償却する取扱い。なお、当初の取得価額とするのは、図書については除却時までその効用が減少するとは考えにくいいためである。

Q8-4 固定性配列法としたのはなぜか。

A

国立大学法人等の主要な財産が、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）から国立大学法人等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、電気通信、電気、ガス業で固定性配列法が採用されている例がある。

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。（関連項目；第4 重要性の原則）

A

1 国立大学法人等においては、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個又は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、図書を除き、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個又は1組の金額について、国立大学法人等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、金額にかかわらず、固定資産に計上することとする。

Q 9 - 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、金額の大小にかかわらず消耗品費等として取得時に費用として処理する。

Q 10 - 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・収蔵品（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、倉庫のほか宿舎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、棧橋、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

工具とは製品の製造に使われる道具をいい、器具と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をいう（注解34参照）。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、又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月から11月まで飼育し売払う場合

(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、立木及び竹林からなるが、樹木とは個々の樹木ごと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。ただし、演習

林のように土地と一体として利用されているものについては、土地に含めて処理するものとする。したがって、物理的には樹木、立木及び竹林であっても非償却の取扱いとなる。なお、演習林における植林等の追加的支出については、教育又は研究目的であるので、費用処理を原則とする。

(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（投資その他の有形資産）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月から11月まで飼育し売払う場合

国立大学法人等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ほか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

放射性同位元素のうち、長期にわたって使用されるものについては、固定資産として計上することとなる。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、耐用年数の設定に当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

放射性同位元素のうち、長期にわたって使用されるものについては、固定資産として計上することとなる。また、表示科目は、医療用放射性同位元素とする。

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、著作物とは思想又は感情を創作的に表現したものであって、文芸・学術・美術又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等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

国立大学法人等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、NTTに対する施設設置負担金であり、償還請求ができないが、取得

に要した金額をもって無形固定資産に計上する。

Q 1 2 - 1 国立大学法人会計基準において、役員又は教職員に対する長期貸付金がないのはなぜか。

A

- 1 役員又は教職員に対する長期貸付けは、国立大学法人等の役員又は教職員に対する福利厚生観点から行われる場合が一応は考えられるが、国立大学法人等の役員又は教職員は国家公務員共済組合の組合員となるため、同共済組合の長期貸付けを受けられることとなる。したがって、国立大学法人等が役員又は教職員に対し、長期貸付けを行うことは現実には考えにくいいため、基準においては、役員又は教職員に対する長期貸付金は想定していないものである。
- 2 なお、長期貸付金が計上される場合としては、国立大学法人が寄附金を財源として学生に対し、学費を貸与する場合等が考えられる。

Q 1 2 - 2 「未収財源措置予定額」とはどのようなものか。

A

- 1 国立大学法人等の業務運営に要する費用のうち、その発生額を後年度において国が財源措置することとされている特定の費用が発生したときに、財源措置が予定される金額を財源措置予定額収益の科目により収益に計上するとともに、未収財源措置予定額の科目により資産として計上することとなる。
- 2 国立大学法人等において、未収財源措置予定額として計上が認められるのは、国立大学法人等が負担した特定の費用について、①事後に財源措置を行うこと、②財源措置を行う費用の範囲、時期、方法等が中期計画や法律で明らかにされていることが必要である。（Q 8 1 - 1 参照）

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 国立大学法人等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。
- 2 半成工事については、国立大学法人等における通常の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 国立大学法人等がその出先機関に一定期間（1か月）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、飽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勘定科目であり、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。

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。

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、月次決算又は年度決算において初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。

Q13-4 次の科目は、具体的にはどのようなものか。

- (1) 受取手形
- (2) 商品
- (3) 製品、副産物及び作業くず
- (4) 有価証券
- (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等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) 商品とは、国立大学法人等が販売の目的をもって所有する物品であって、当該国立大学法人等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。
- (3) 製品とは、国立大学法人等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、当該国立大学法人等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、各国立大学法人等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。
- (4) 有価証券には、株式、債券、証券投資信託及び貸付信託の受益証券などが含まれるが、流動資産区分に計上される有価証券とは、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売買目的有価証券、及び一年以内に満期の到来する債券等である。
- (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等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いま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ほか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、カテーテル、縫合糸、酸素、ギブス粉、レントゲンフィルム等一回ごとに消費する診療用の材料のことをいう。
- (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、各国立大学法人等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、各国立大学法人等において実態に合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等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) 建物等の取壊しに伴う発生材の売払い
- (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するものとする。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又は製品としてたな卸資産に計上する。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材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する。
- (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レセプトの返戻しや減額査定があったとき、会計処理はどうするのか。

- 1 診療報酬債権の発生は、実現主義の原則から診療行為の都度認識することになるが、社会保険診療報酬支払基金等（以下「支払基金等」という。）への請求分については月ごとに取りまとめるため、基本的には月を単位として診療報酬債権の発生を認識することになる。
- 2 支払基金等からレセプトの返戻しがあったときは、その相当額に係る診療報酬債権について減額し、再度請求を行う際に新規の診療報酬債権として認識する会計処理か、返戻し時には特段の会計処理を行わず、その後、請求額の変更があったときにその相当額のみを増減させる会計処理のいずれかとなる。また、減額査定があったときは、当該減額査定のお知らせ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。

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。

（関連項目；基準第26 無償取得資産の評価原則、基準第78 運営費交付金等の会計処理、基準第82 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。なお、科学研究費補助金等を財源とした資産について寄附を受けた場合は、「政府以外の者から贈与された場合」に該当することとなる。

(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78第4項(1)イと同じ取扱いとする。すなわち、資産見返り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82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等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、資産見返り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等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、寄附者又は国立大学法人等のいずれにおいてもあらかじめ用途が特定され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。

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、運営費交付金により、又は国若しくは地方公共団体からの補助金等により補助金等の交付の目的に従い、若しく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等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。国立大学法人等の業務一般に供することによいのか。

（関連項目；基準第14 負債の定義、基準第82 寄附金の会計処理）

A

- 1 寄附金は、寄附者が国立大学法人等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、国立大学法人等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、受領した寄附金の全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、「国立大学法人等の負債とは、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等に対して、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。国立大学法人等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等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等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82参照）。（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82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、国立大学法人等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、国立大学法人等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 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) 大学改革支援・学位授与機構債務負担金
- (2) 長期借入金
- (3) 国立大学法人等債
- (4) 長期未払金

A

- (1) 大学改革支援・学位授与機構債務負担金

国立学校特別会計から大学改革支援・学位授与機構債務が承継した借入金債務の償還のため、国立大学法人に対し義務付けられた同機構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、流動負債へと表示する。また、支払利息の計上は発生主義により行う。

(2) 長期借入金

国立大学法人等が行う返済期限が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) 国立大学法人等債

国立大学法人等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、引受けがあった時点で当該額面金額を負債計上する。返済したときに借記する。なお、国立大学法人等債を額面金額と異なる金額で発行した場合の発行差額は債券発行差額の科目にて負債の部に計上することとなる。(Q88-1参照)

(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1年超のもの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 寄附金債務について「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 寄附金は、寄附者が国立大学法人等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、寄附金債務については、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ごと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。(Q82-1参照)

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、国立大学法人等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、これに要する経費を原則として委託者が負担するものことである。国立大学法人等は、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 国立大学法人等において、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 国立大学法人等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
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、国立大学法人等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、これに要する経費を原則として委託者が負担するものことである。国立大学法人等は、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、国立大学法人等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

中期計画の想定範囲内で、運営費交付金を財源として償却資産を取得した場合は、その取得額全額を運営費交付金債務から資産見返運営費交付金等へ振り替える。授業料を財源として償却資産を取得した場合は、その取得額全額を授業料債務から振り替えることとなる。

また、運営費交付金及び授業料の双方を財源として償却資産を取得した場合には、運営費交付金債務及び授業料債務のそれぞれから振り替えることとなる。各債務からの振替額については、合理的な基準をあらかじめ内規として定め、当該基準により各債務からの振替を行う。運営費交付金債務及び授業料債務の双方を財源とした場合の各債務の振替額については、例えば、当該年度当初に見積もる運営費交付金収入及び授業料収入の予定額による比率により按分して振り替えることとする取扱いも合理的な基準として認められる。なお、具体的な基準を定めるに当たっては、以下の点に留意する必要がある。

- ① 予想し難い災害により予定していた講義が出来なかった場合等、当初予定していた教育に係る業務を明らかに実施出来なかった場合を除き、当該年度に係る授業料債務は、全て資産見返運営費交付金等への振替又は収益化されることが適当と考えられること。
- ② 大学附属病院における収入を伴う診療等については、当該業務運営の財源が基本的には授業料によるものではないと考えられること。
- ③ 当該基準は、運営費交付金債務及び授業料債務の資産見返運営費交付金等への振替額のみならず、各債務を収益化する際の基準をも含めたものとして定めることが適当と考えられること。
- ④ 学部等ごとでみれば、運営費交付金債務及び授業料債務の資産見返運営費交付金等への振替額や収益化の比率が異なることが考えられるが、事務処理の煩雑さを考慮し、全学部等に共通の比率をもって基準として定めることも認められること。
- ⑤ 当該基準には、継続性の原則が適用されること。

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) 預り補助金等
- (3) 預り科学研究費補助金等
- (4) 預り金
- (5) 未払消費税等

A

- (1) 授業料債務

教育の対価として学生から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）

（借）現金預金 1,000 （貸）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替

（借）前受金 1,000 （貸）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）

（借）授業料債務 1,000 （貸）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) 預り補助金等

国立大学法人等が行う業務のうち、特定の事務事業に対して交付された補助金等の未使用額のこと。

- (3) 預り科学研究費補助金等

研究者等を対象に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。

- (4) 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、寄宿寮又は学内宿泊施設等における経費の対価として学生、研究者等から受領した個人負担に係る負担金等のこと。

- (5) 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、いったん収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。（Q78-2参照）

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入金と認識するのか。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、翌期首に至るまでの間は、特段の会計処理は行わない。翌期首において、未収入金及び授業料債務を計上し、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、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年次以降における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するのか。

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、期間進行基準で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するのか。

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。

Q 1 6 - 6 科学研究費補助金等の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。

A

1 科学研究費補助金（科学研究費助成事業による補助金等をいう。以下同じ。）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係る間接経費は、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」という。）に交付されることになるから、会計処理は、預り科学研究費補助金等として国立大学法人等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等に納付することとなる。したがって、国立大学法人等は、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等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間接経費については、これ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、単年度での執行を要する間接経費については、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であるため、当該間接経費の受入時において間接経費相当額を一括して収益化（その受入科目は雑益の小科目「雑収入」又は「研究関連収入」として処理）し、返還義務が生じた場合には収益を戻入れする取扱いとする。

なお、科学研究費補助金のうち、複数年度にわたる使用が可能な間接経費については、研究期間中において翌事業年度以降に執行する金額を、原則として、前受金として翌事業年度以降に繰り越すこととなる。

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等であるので、直接経費については、前受受託研究費、間接経費については受託研究収益として処理し、間接経費の返還義務が生じる場合には収益を戻入れする取扱いとする。なお、複数年度にわたる受託研究契約に係る間接経費については、原則として、翌事業年度以降に係る間接経費相当額を前受受託研究費として翌事業年度以降に繰り越す取扱いとする。

Q 1 7 - 1

- (1) 国立大学法人等においては、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。
- (2) 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。
- (3) 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。
- (4) 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 国立大学法人等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84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 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。
- 3 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、未収入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。
- 4 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。（Q32-1参照）

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。

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、国立大学法人の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。

Q18-1 基準第18の純資産の定義に「その他有価証券評価差額金」が入っていないが、「その他有価証券評価差額金」は純資産に含まれないのか。

A

「その他有価証券評価差額金」は、純資産の定義・分類等を定めた基準第18、第19、第51、第108においては特に明記されていないが、具体的表示項目等を定めた基準第55、第56においては明記されており、国立大学法人等が貸借対照表を作成する際には、基準第55、及び第56に従い、純資産の部に表示する。

Q19-1

- (1) 注解11第2項(1)にいう「第84 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、施設費により償却資産（基準第79 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、施設費により手当される事例を非償却資産に限定したのはなぜか。
- (2) 施設費により償却資産を取得した場合で、「第84 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(3)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(6)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等」に振替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。また、図書を購入はできないのか。

(関連項目；基準第84 特定の償却資産の減価に係る会計処理、基準第79 施設費の会計処理)

A

- 1 国立大学法人等が固定資産（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、国立大学法人等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、国又は大学改革支援・学位授与機構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84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「国又は大学改革支援・学位授与機構からの施設費により」は、「非償却資産」のみならず、「第84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」にも係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84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84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。同様に、図書についても、剰余金の使途として定めれば、目的積立金を財源に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、国立大学法人等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、以下の表のようになる。

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	資本金
施設費	資本剰余金	資本剰余金 (基準第84適用の場合)
目的積立金	資本剰余金	資本剰余金
運営費交付金及び授業料	資本剰余金 (中期計画の想定範囲内)	資産見返
補助金等	資本剰余金	資産見返
国からの譲与	資本剰余金	資産見返
使途特定寄附金	資本剰余金 (中期計画の想定範囲内)	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	
自己収入	受入時に収益計上	

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文部科学大臣の認可（国立大学法人法第31条）を経ており、取得原資抛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。

Q19-2 大学改革支援・学位授与機構からの施設費により取得した場合とあるが、「施設費貸付事業」により償却資産を取得した場合の取扱いはどうするのか。また、「施設費貸付事業」により土地を取得した場合についてはどのように取り扱うのか。

A

- 1 国立大学法人等が固定資産を取得した場合、国からの出資や稼得資本に相当するものを除き、取得原資抛出者の意図や取得資産の内容等を勘案し、国立大学法人等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。
- 2 大学改革支援・学位授与機構の施設費貸付事業により附属病院に係る土地や建物等を取得した場合、当該土地や建物等は国立大学法人の財産的基礎を構成すると考えられるが、その償還財源は附属病院収入であり、将来の稼得資本すなわち利益剰余金を構成すると考えられることから、資本剰余金を計上する場合には当たらない。
- 3 また、同機構の施設費貸付事業により移転整備に係る土地や建物等を取得した場合、当該土地や建物等は国立大学法人の財産的基礎を構成すると考えられるが、従前の資本金見合いの土地等の処分収入をもって借入金の償還財源とすることから、資本金の見合資産を入れ替えたのと同様と考えられる。この場合、資産が簿価より高額で売却された場合には、簿価との差額を資本剰余金として計上することとなる。（Q27-5参照）

Q19-3 注解12第2項に「出えんを募った際の条件に基づき出えん者に払い戻す場合を除き、取り崩すことはできない」旨が明記されているが、払い戻すことが予定されている場合は、負債に計上すべきではないのか。(関連項目；第82 寄附金の会計処理)

A

- 1 注解12は、民間出えん金について記述しており、当該出えん金が国立大学法人の財産的基礎に充てられる場合であって、中期計画等に従って出えんを募った場合には、資本剰余金として計上することを明らかにした規定である。
- 2 出えん金とは、寄附金であり、本来的には出えん者に払い戻すことは予定されないが、運用ファンドや債務保証ファンド等に充てることを明らかにして出えんを募る場合が想定され、その実態が資本金と同様に財産的基礎と認められるため、資本剰余金に計上することとしているものである。
- 3 注解12第2項の記述は、このような寄附金としての民間出えん金について、出えん金が充てられる事業が廃止された場合において、出えん金に残余がある場合には、出えん金の額を限度として払い戻す場合を想定した規定であり、会社が解散した場合に残余財産を株主に払い戻すことと同様であるので、負債性が認められる約束ではない。なお、将来、出えん金額を返還する旨の約束がある場合は、そもそも預り金であり、寄附金である出えん金には該当しないことになる。

Q19-4 民間出えん金について、寄附金、受託研究費との違いは何か。

A

出えん金とは、自己の財産を減少させ、もって他人の財産を増加させる意思の下に拠出された資金を意味する。しかし、出えん金の性格付けは必ずしも明確ではなく、通常の出資等に認められる議決権や配当請求権が何ら保証されておらず実態として寄附金に近いものから、出資的な性格を持つ特別の行為と位置付け法律等の規定により一定の要件を満たした場合に拠出者に返還する義務を定めたものまで様々である。このため、特殊法人等における従来の出えん金の会計処理は、各法人及び主務省の判断に基づき負債又は純資産として整理されている。

こうした実態を踏まえ、中期計画等において、講堂の取得等の国立大学法人等の財産的基礎に充てる目的で民間からの出えんを募ることが明らかにされている場合であって、当該中期計画等に従って出えんを募集した場合には、民間出えん金として資本剰余金に計上し、用途を特定していても法人の財産的基礎を形成すると判断できないものについては寄附金として会計処理する。なお、民間出えん金として資本剰余金に計上した場合、一定の要件に基づき出えん者に出えん金を払い戻す場合を除き、取り崩すことはできない。したがって、拠出者に返還する義務がない場合であっても、法人の業務運営の財産的基礎を形成する趣旨の場合には民間出えん金として会計処理する。

なお、業務運営の財産的基礎を形成するか否かは資金等の拠出された経緯等を踏まえ各法人及び文部科学省において判断すべきものであり、画一的な基準を設けることは困難である。

Q19-5 国立大学法人等が産業競争力強化法(平成25年法律第98号)第22条で規定する出資を行うため、注解12に規定する出えんを募ることが明らかにされている場合に当該出えん金は、資本剰余金に計上されるのか。(関連項目：基準第82 寄附金の会計処理)

A

- 1 国立大学法人等が産業競争力強化法第22条で規定する特定研究成果活用支援事業を行うことを目的に、中期計画等において、民間からの出えんを募ることが明らかにされている場合であれば、受領した時点で資本剰余金に計上する。
- 2 なお、国立大学法人等は、特定研究成果活用支援事業に係る現金及び預金を保有する場合は、その金額及び内容を貸借対照表に注記すること。

(記載例)

現金及び預金のうち、産業競争力強化法第22条に基づく特定研究成果活用支援事業の実施のために募った民間出えん金 ○○○○○円

Q20-1 資本的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。国立大学法人等においても、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。

Q22-1 「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」（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）及び現金同等物と定めているが、国立大学法人等のキャッシュ・フロー計算書が対象とする資金の範囲に、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、国立大学法人等のキャッシュ・フロー計算書が対象とする資金の範囲は、手元現金及び要求払預金であり、現金同等物は含まれない。

Q24-1 国又は地方公共団体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又は地方公共団体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「国立大学法人等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、国立大学法人等業務実施コストとは、国立大学法人等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、委託者が国等であっても、国立大学法人等業務実施コストの対象とはならないこととする。

Q 2 4 - 2 「国立大学法人等業務実施コスト計算書」で表示すべき「国又は地方公共団体の無償又は減額された使用料による賃貸取引から生ずる機会費用」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 国立大学法人等業務実施コスト計算書は、「国立大学法人等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等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17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、国立大学法人等に国立大学法人等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「国又は地方公共団体の資産の無償又は減額された使用料による賃貸取引から生ずる機会費用」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及び同様の地方公共団体の財産に関する無償又は減額使用コストが含まれる。
- 3 なお、具体的な事例において「国又は地方公共団体の資産の無償又は減額された使用料による賃貸取引から生ずる機会費用」に該当するかどうかの判断にあつては、国立大学法人等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にあることを考慮し、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「国又は地方公共団体の資産の無償又は減額された使用料による賃貸取引から生ずる機会費用」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）

Q 2 4 - 3 国又は地方公共団体からの出向職員に係る退職給付の増加見積額は、機会費用の対象となるのか。また、その場合、表示区分はどのようになるのか。

A

- 1 退職給付増加見積額を機会費用として国立大学法人等業務実施コスト計算書に計上するのは、「第86 退職給付に係る会計処理」により退職給付引当金の計上を要しない場合である。
- 2 退職給付引当金の計上が必要な場合の計上額は、国立大学法人等の給与規則等において定められている退職給付支給基準等を基に算定することとなるが、国又は地方公共団体との人事交流による出向職員であり国又は地方公共団体に復帰することが予定される職員であつて、国立大学法人等での勤務に係る退職給与は支給しない条件で採用している場合は、退職給付に係る将来の費用は発生しないことから、退職給付引当金の計上は要しないこととなる。
- 3 このような出向職員退職給与は、当該職員が復帰後退職する際に国立大学法人等での勤務期間分を含め、国又は地方公共団体において支払われることとなるため、国立大学法人等業務実施コストとして認識する必要がある。国立大学法人等業務実施コスト計算書における表示区分については、引当外退職給付増加見積額とし、国又は地方公共団体

からの出向職員に係るものであることを注記することとする。

Q 2 4 - 4 国からの現物出資に係る還付消費税は、国立大学法人等業務実施コスト計算書から控除する収益には該当しない旨注解 1 8 に規定されているが、通常の業務運営や施設整備等によって生じた還付消費税の取扱いはどうなるのか。

A

通常の業務運営や施設整備等によって生じた還付消費税は、控除すべき収益に含まれる。(Q 7 7 - 5 参照)

第 3 章 認識及び測定

Q 2 5 - 1 三冊一組で購入した図書(各冊の金額は不詳)の取得原価は、一冊ごとに計上するのか。

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り振りはしないことを原則とする。

Q 2 6 - 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。国立大学法人等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) 国立大学法人等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、国立大学法人等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 1 9 資本金、基準第 7 8 運営交付金の会計処理、基準第 8 2 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、国立大学法人等の貸借対照表に固定資産として計上する。(Q 9 - 1 参照) すなわち、国立大学法人等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 国立大学法人等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78（運営交付金等の会計処理）、第82（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を行う必要がある。

Q26-2 基準第26では、「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」と規定されているが、

- (1) 「公正な評価額」とは、具体的にどのような価額なのか。
- (2) また、国立大学法人等設立時に国から譲与される物品について、そ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 「公正な評価額」とは、原則として時価を基準とした評価額である。
- 2 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。
- 3 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。ただし、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。
- 4 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。
- 5 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。

Q 2 6 - 2 - 2 基準第 2 6 では、「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」と規定されているが、科学研究費補助金で研究者が取得した固定資産につき国立大学法人等が寄附を受けた場合にはどのような評価額を付すことになるか。

A

科学研究費補助金取扱規程等において、科学研究費補助金により設備等を購入した場合には直ちに、設備等を所属研究機関に寄附するものと規定されている。したがって、科学研究費補助金で研究者が取得した固定資産について国立大学法人等が寄附を受けた場合の評価額は、原則として設備等の取得価額(当該資産の引取費用等の付随費用を含めた額)によることになる。また、研究作業上の理由等により一定期間の後に研究者から国立大学法人等へ寄附された場合については、取得時から寄附時点までの減価償却累計額相当額を取得価額から控除した額をもって公正な評価額とする。

Q 2 6 - 3 国から譲与される物品について、物品管理簿の価額に承継時点までの費用配分(減価償却)を行うとあるが、算定方法は具体的にどうするのか。また、建物についてはどうするのか。

A

- 1 国立大学法人等における償却資産については、国から譲与されるものを含め、耐用年数は法人税法上の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する。また、残存価額については、備忘価額(=1円)によることとする。この取扱いは、建物及び構築物についても同様である。(Q 2 7 - 7 参照)
- 2 国から承継される建物等で、資産評価委員が承継時に評価した価額が上記備忘価額と一致しない場合は、当該建物等に係る残存耐用年数を見積り、残存価額が備忘価額となるまで再償却を行うこととする。

Q 2 6 - 4

- (1) 国立大学法人等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、次の表の整理は、典型的なケースであって、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、国立大学法人等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。

○国から引き継いだ資産の会計処理

国立大学法人移行前の 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	非償却資産	現物 出資	資産評価 委員によ る評価額	—	資産	×××	資本金	×××	—		
	償却資産 (※1)			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 ×××	
国有財産 以外の 資産	②重要物品 (50万以上 の物品)	譲与	公正な 評価額	—	資産	×××	資本剰余金	×××	—		
	償却資産 (※2)			50万円 以上	残存耐用 年数	資産	×××	資産見返物品受贈額	×××	減価償却費 ×××	減価償却累計額 ×××
				50万円 未 満	—	消耗品費×××	物品受贈益	×××	資産見返物品受贈額 ×××	資産見返物品受贈額戻入×××	(収益)
③ 50万未満 の物品	非償却資産	譲与	公正な 評価額	—	資産	×××	資本剰余金	×××	—		
	償却資産 (※2)			—	消耗品費×××	物品受贈益	×××	—	—		

(※1) 基準第84の特定の償却資産に該当する場合とする。

(※2) 図書については、金額にかかわらず資産計上の上、資産見返物品受贈額として貸方処理する。

Q 26-5 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。

A

- 1 国立大学法人等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下で、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1円）については、残存価額1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 26-4 参照）

Q 26-6 民間から固定資産の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

寄附を受け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82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。

すなわち、寄附者がその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等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、土地の寄附を受けたとき。

（借）土地	100,000	（貸）寄附金債務	100,000
-------	---------	----------	---------

土地を事業の用に供したとき。

（借）寄附金債務	100,000	（貸）資本剰余金	100,000
----------	---------	----------	---------

- 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

機械装置の寄附を受けたとき。

（借）機械装置	100,000	（貸）寄附金債務	100,000
---------	---------	----------	---------

機械装置を事業の用に供したとき。

（借）寄附金債務	100,000	（貸）資産見返寄附金	100,000
----------	---------	------------	---------

決算で償却

（借）減価償却費	20,000	（貸）減価償却累計額	20,000
----------	--------	------------	--------

決算で計上

（借）資産見返寄附金	20,000	（貸）資産見返寄附金戻入	20,000
------------	--------	--------------	--------

また、寄附者又は国立大学法人等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。

機械装置の寄附を受けたとき。

(借) 機械装置	100,000	(貸) 寄附金債務	100,000
機械装置を事業の用に供したとき。			
(借) 寄附金債務	100,000	(貸) 寄附金収益	100,000
決算で計上			
(借) 減価償却費	20,000	(貸) 減価償却累計額	20,000

Q 26-7 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。国立大学法人等においても、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、耐用年数経過済みの資産については、法定耐用年数×20/100)

Q 27-1 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、残存価額又は備忘価額で固定資産に計上することになる。(Q 27-7参照)

Q 27-2 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基に計算する方法などがあるが、具体的な評価方法はどうなるのか。

(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)しなければならず、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、国立大学法人等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、国立大学法人等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も認められるものと考えられる。

Q 2 7 - 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

国立大学法人等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、直ちに評価を減ずる処理を行う必要はない。(別添)「固定資産の減損に係る国立大学法人会計基準」及び「固定資産の減損に係る国立大学法人会計基準注解」参照)

Q 2 7 - 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

「国立大学法人等の資産とは、過去の取引又は事象の結果として国立大学法人等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」(基準第8)である。固定資産に現在期待されるサービス提供能力が当該資産の取得時に想定されたサービス提供能力に比べ著しく減少し将来にわたりその回復が見込めない状態、又は固定資産の将来の経済的便益が著しく減少した状態になった場合には、その時点で「固定資産の減損に係る国立大学法人会計基準」(以下「減損基準」という。)に基づく減損処理を行い、その後当該資産が物理的に滅失した時点で除却処理を行う。

なお、Q減損2-2に従い、減損基準を適用しない重要性の乏しい固定資産については、基準第8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、除却処理を行う。

Q 2 7 - 5 有形固定資産が処分(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37 費用配分の原則、基準第53 減価償却累計額の表示方法、基準第84 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、国立大学法人等においては、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、国立大学法人等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、損益計算に属するのにかによって、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5年で定額法、残存価額をゼロ)を1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

a 通常の償却資産の場合(基準第84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

イ. 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

ロ. 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		

b 特定の償却資産の場合（基準第84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
----------------	----	-------------	----

イ. 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
		資本剰余金（損益外除 売却差額相当額）	20

ロ. 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
資本剰余金（損益外除 売却差額相当額）	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

イ. 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
資産見返寄附金	80	資産見返寄附金戻入	80

ロ. 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 取得時に特に貸方の処理がない場合（自己収入の場合）

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

イ. 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

ロ. 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 非償却資産の場合（取得時に資産見返勘定を計上している場合を除く。）

Q93-1を参照

Q27-5-2 特定の償却資産（基準第84の適用がある場合）及び非償却資産について、「中期計画等で想定した業務運営を行ったにもかかわらず」減損が生じたとして、過去に損益外減損損失累計額を計上している場合、当該固定資産の処分（売却）時の会計処理はどのようになるのか。

A

1 特定の償却資産（基準第84の適用がある場合）及び非償却資産について、「中期計画等で想定した業務運営を行ったにもかかわらず」減損が生じたとして、過去に損益外減損損失累計額を計上している固定資産を処分（売却）した場合、当該資産は既に存在しないこととなるため、損益外減損損失累計額を貸借対照表に継続して計上することは適切ではない。したがって、損益外減損損失累計額は、当該資産の処分（売却）時において、相当額を資本剰余金（損益外除売却差額相当額）に振り替える必要がある。

なお、これによる資本剰余金（損益外除売却差額相当額）への振替は、減損会計基準第10に定める「減損の戻入」には該当しないことに留意する。

2 以下、具体的な事例に即して、説明を加える。

① 取得時の価額100の特定の償却資産（耐用年数5年で定額法、残存価額ゼロ）について、初年度に「中期計画等で想定した業務運営を行ったにもかかわらず」減損が生じたとして、損益外減損損失累計額を30計上し、1年後に40で売却した場合（現金取引とする。）

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
----------------	----	-------------	----

減損

(借) 損益外減損損失累計額	30	(貸) 減損損失累計額	30
----------------	----	-------------	----

売却時処理

(借) 現金	40	(貸) 資産	100
減価償却累計額	20	損益外減価償却累計額	20
減損損失累計額	30	損益外減損損失累計額	30
資本剰余金(損益外)			
除売却差額相当額	60		

- ② 取得時の価額100の非償却資産について、初年度に「中期計画等で想定した業務運営を行ったにもかかわらず」減損が生じたとして、損益外減損損失累計額を30計上し、1年後に40で売却した場合(現金取引とする。)

減損

(借) 損益外減損損失累計額	30	(貸) 減損損失累計額	30
売却時処理			
(借) 現金	40	(貸) 土地	100
減損損失累計額	30	損益外減損損失累計額	30
資本剰余金(損益外)			
除売却差額相当額	60		

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55 純資産の表示項目、基準第78 運営費交付金等の会計処理、基準第79 施設費の会計処理、基準第82 寄附金の会計処理、基準第84 特定の償却資産の減価に係る会計処理)

A

- 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及びQ27-5-2を参照
- 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78に、施設費の場合には基準第79に、寄附金の場合には基準第82に沿った会計処理が行われることになる。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。
- 現物出資資産又は施設費を財源とする基準第84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55参照)

Q27-7 償却資産に関する残存価額(又は備忘価額)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

- 国立大学法人等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、当該償却資産については、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。
- 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、国立大学法人等においては、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、個別に残存価額を設定することとする。（Q8-1参照）

Q27-8 次のものの価額はどう評価するのか。

- (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、国立大学法人等は営利を目的とせず、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。

Q27-9 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。

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

Q27-10 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、どういった取扱いになるのか。

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、国立大学法人等においても、これらの処理については同様に取り扱うこととする。

Q27-11 自動車を下取りした場合の会計処理はどうするのか。

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、請求書を手入する際に、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から③までは、新しい自動車の取得価格となり、④及び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。

(単位：円)

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	自賠責保険料	37,650		
⑥	下取車価格	-150,000	-7,500	
請 求 総 額			1,946,550	

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。また、取得の際、登録免許税も特許料も免除されており、弁理士に依頼しなかった場合、無形固定資産に計上する必要はないのか。

A

- 1 国立大学法人等においては、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、国立大学法人等の場合においては、通常、工業所有権の取得は、それを基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、国立大学法人等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、国立大学法人等における自己創設の工業所有権は、国立大学法人等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。
- 3 なお、このような取得原価ゼロの工業所有権であっても、運営費交付金等を財源とする研究開発費用を用いて取得されたものであり、国民共通の財産としての性格を有することから、補助簿等で適切に管理を行うことが必要である。

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

国立大学法人等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、直ちに評価を減ずる処理を行う必要はない。（別添）「『固定資産の減損に係る国立大学法人会計基準』及び『固定資産の減損に係る国立大学法人会計基準注解』に関する実務指針」参照

Q28-3 注解19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

については、原則として当該機械装置等を含めて処理する。」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、「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 日本公認会計士協会会計制度委員会報告第12号）において示されているが、下記のいずれにも該当するケースにお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初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 国立大学法人等の場合も、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ことに注意することが必要である。

Q28-4 注解19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。

Q28-5 法人内合理化のためのソフトウェアは、注解19第2項に該当し、無形固定資産として計上することになるのか。

A

- 1 無形固定資産に計上されるべきソフトウェアとして、注解19には二つの類型があると定めている。一つは外部に業務処理等のサービスを提供するためのソフトウェア（同第1項参照）であり、もう一つは法人内利用のためのソフトウェア（同第2項参照）である。
- 2 外部に業務処理等のサービスを提供するためのソフトウェアは収益獲得が確実である

と認められるときに、法人内利用のソフトウェアは収益獲得又は費用削減が確実であると認められるときに無形固定資産に計上される。国立大学法人において利用されるソフトウェアには、法人の効率的な運営等に資する目的で利用する事務用ソフトウェアと教育研究の質的向上等を目的に利用する教育・研究用ソフトウェアがあるが、教育・研究用ソフトウェアについては、その利用に伴い、相当額の利用料を徴収するなどの例外的なものを除き、無形固定資産には当たらないことに留意が必要である。

3 なお、収益獲得又は費用削減が確実であると認められる時点より以前に発生した原価は費用として損益計算書に計上される。

Q 28-6 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、各国立大学法人等に対し無償で国が使用許諾をする形となる予定である。

したがって、各国立大学法人等においては、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 28-7 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。

A

1 国立大学法人等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ものと考えられる。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。国立大学法人等では、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。国立大学法人等の職員等がソフトウェアを自己開発した場合、これに要した経費は原則として費用処理し、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、国立大学法人等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、又は国立大学法人等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。この場合の「開発に要した費用に相当する額」には、当該自己開発に従事した職員の人件費も含まれる。

Q 29-1 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 国立大学法人等が固定資産を取得した場合において、取得原資拋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飽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84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。

Q29-2 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（例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等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20第1項）をいい、また、「これに準ずる取引」とは、法的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。（「リース取引に関する会計基準」（平成19年3月30日 企業会計基準委員会）参照）
- 2 国立大学法人等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。具体的には、契約が単年度契約であることや契約解除等の制約条項が記載されていないことをもって直ちにファイナンス・リース取引でないと断定するのではなく、対象となる物件ごとに所有方針や発注の前提などの諸要因を総合的に勘案した上で、各国立大学法人等がファイナンス・リース取引に当たるか否かを個々に判断すべきことに留意が必要である。
- 3 なお、国立大学法人等においては、その責任において、中期計画期間をまたぐリース契約も可能となる。

Q29-3 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20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20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。

Q29-4 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(注1)を一定の割引率(注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。
- (注1) 保守に関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。

(注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。

Q29-5 リース資産の会計処理についても基準第4第3項が適用されるものと考えられるが、同項に定める「簡便な方法」が認められるのはどのような場合か。

A

1 国立大学法人等におけるファイナンス・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うこととされており、リース物件をリース資産に計上しなければならないこととされている。しかし、ファイナンス・リース取引に該当するリース物件の全てを資産計上しなければならないのではなく、リース契約1件当たりのリース料総額が一定額以下の取引など重要性の乏しいものについては、簡便な方法によることが認められる。

リース資産の会計処理について簡便な方法が認められるのは、例えば、次のような場合である。

- ① ファイナンス・リース資産の価額が、固定資産の計上基準額を下回る場合
- ② ファイナンス・リース取引の契約期間が1年未満の場合
- ③ 法人の事業内容に照らして重要性の乏しいリース取引で、リース契約1件当たりのリース料総額が3百万円未満のリース取引の場合

2 ファイナンス・リース取引について通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行う方法を採用し、通常の貸借取引に係る方法に準じた会計処理を認めないこととしている理由は、未経過リース料を貸借対照表に負債として明示するためである。このため、契約1件当たりの金額が資産計上基準額未満であっても、複数件の契約があり、未経過リース料の総額が高額となる場合には、重要性の原則により、リース資産及びリース債務を貸借対照表に計上することが必要である。

なお、実務上の詳細な判断基準としては、「リース取引に関する会計基準の適用指針」(平成19年3月30日 企業会計基準委員会)を参考にされたい。

Q29-5-2 ファイナンス・リース取引に係る収益化額と、当該取引により計上された固定資産の減価償却費、減損損失及びリース債務に係る支払利息額の合計額(費用計上額)との間に差が生じ、赤字決算となった。利害関係者に対する説明責任の観点から、当該赤字の理由としてリース取引が損益に与える影響額について損益計算書へ注記できるか。また、注記できるとした場合、どのように記載すべきか。

A

設問のように、黒字決算が赤字に転じてしまう、又はその逆に赤字決算が黒字に転じるなど、ファイナンス・リース取引が国立大学法人等の損益に対して重要な影響を与えている場合においては、その内容を情報開示することが国立大学法人等の利害関係者に対して有益と考えられるため、基準第77第1項に基づいて、当該取引が損益に与える影響額等について損益計算書に注記することができるものとする。

(記載例)

ファイナンス・リース取引について、当該取引に係る収益化額と、当該取引により計上された固定資産の減価償却費、減損損失及びリース債務に係る支払利息額との間に差が生じており、当該差額が当事業年度の損益に重要な影響を与えている。当該ファイナンス・リース取引が損益に与える影響額は××円であり、当該影響額を除いた当期総利益は××円である。

Q 29-6 PFIに係る会計処理はどうするのか。

A

PFI (Private Finance Initiative) とは、公共施設等の建設、維持管理、運営等を民間の資金、経営能力及び技術的能力を活用して行う手法である。

我が国では「民間資金等の活用による公共施設等の整備等の促進に関する法律（平成11年法律第117号）」が制定され、その後、PFIの理念とその実現のための方法を示す「基本方針」が、民間資金等活用事業推進委員会の議を経て、内閣総理大臣によって策定され、PFI事業の枠組みが設けられている。

基準においては、PFIに係る会計処理について規定されていないが、基準に定められていない事項については、一般に公正妥当と認められている企業会計原則に従う（「国立大学法人会計基準」及び「国立大学法人会計基準注解」報告書について 5参照）こととされている。

PFI事業は、個々の事業内容によって契約内容は様々であり、それぞれの契約内容が有機的に一体となって事業活動が行われていると考えられるが、例えば、契約に係る施設部分とサービス部分を区分することの合理性や施設部分に係る実質的な所有者を、法形式上又は実質的なリスク負担関係から合理的に判断した上で会計処理を採用することとなる。

なお、注記については、「独立行政法人におけるPFIに係わる会計処理」（平成15年3月24日 日本公認会計士協会公会計委員会研究報告第8号）を参考とする。

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（「切放し法」と「洗替え法」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、時価が取得価額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している。この場合の時価については、①正味売却価額、②再調達原価の二つの考え方がある。

2 正味売却価額とは事業年度末の売価からアフターコスト（見積追加製造原価及び見積販売直接経費）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。再調達原価とは、当該たな卸資産の取得のため通常要する価額で、新たに取得するにはどれくらい係るかという観点からの評価である。

3 たな卸資産を評価する際に適用すべき時価については、国立大学法人等のたな卸資産は、医薬品、診療材料、貯蔵品など、主として法人内で費消されるものが大部分であるため、原則として再調達原価とする。

4 前事業年度に計上した簿価切下額の戻入れに関しては、当事業年度において戻入れを行う洗替え法と、戻入れを行わない切放し法とがある。国立大学法人等においては統一的な会計処理を採用するため、切放し法によることとする。

Q 30-2 附属病院に係る医薬品、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、国立大学法人等は、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。
なお、附属病院における医薬品や診療材料に係る評価については、当該評価を行うためのソフトウェアが必要となると考えられるが、当該ソフトウェアの開発等には相当の期間が必要とされることから、当該ソフトウェアの開発が完了するまでの間は、暫定的な取扱いとして、最終仕入原価法によることも認められる。この場合、医薬品及び診療材料について最終仕入原価法により評価している旨を注記する必要がある。
- 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り、調査を行う等して当該価額の把握に努めるべきであるが、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（厚生労働省告示）をもって時価に代える取扱いも許容されることとする。時価が移動平均法により評価した取得原価より低下した場合には、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で計上する取扱いとする。

Q 3 1 - 1 国立大学法人等は、売買目的有価証券を取得することは可能なのか。また、売買目的有価証券とは、具体的にはどのようなものか。

A

- 1 国立大学法人等における余裕金の運用先については、準用通則法第47条の規定により、その運用先を次のものに限定している。
 - ① 国債、地方債、政府保証債（その元本の償還及び利息の支払について政府が保証する債権をいう。）その他文部科学大臣の指定する有価証券の取得
 - ② 銀行その他文部科学大臣の指定する金融機関への預金又は郵便貯金
 - ③ 信託業務を営む銀行又は信託会社への金銭信託
- 2 国立大学法人等は、利益の獲得を目的とせず独立採算制を前提とするものではない。また、国は、国立大学法人等の業務運営の財源として運営費交付金等の措置を行うこととしているところである。したがって、国立大学法人等においては、売買目的有価証券による資産運用は想定されていない。
- 3 基準において、売買目的有価証券の取扱いを規定しているのは、注解第25において、一定の事由に該当する場合を除き「満期保有目的の債券を償還期限前に売却した場合には、（略）当該売却した債券と同じ事業年度に購入した残りの満期保有目的の債券の全てについて、保有目的の変更があったものとして売買目的有価証券に振り替えなければならない。」とされていることから、当初、満期保有目的として購入した債券について、売買目的有価証券へと保有目的の変更が結果的に生じる可能性があるためである。

Q 3 1 - 2 注解24におけるその他有価証券と他の有価証券との具体的な違いは何か。

A

- 1 基準第31で区分されているその他有価証券以外の有価証券は
 - (1) 売買目的有価証券 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
 - (2) 満期保有目的の債券 満期まで所有する意図をもって保有する債券

- (3) 関係会社株式 特定関連会社及び関連会社の株式
- (4) その他の関係会社有価証券 投資事業有限責任組合契約に基づき取得した有価証券であり、その他有価証券は上記以外の有価証券であるが、注解24で利息収入を得る目的で長期保有の意思をもって取得した債券は長期的には売却の可能性が見込まれる場合であっても、満期保有目的の債券に区分することとなっており、国立大学法人等においてその他有価証券を保有することは極めて限定的になるものと考えられる。
- 2 このように基準が、その他有価証券の範囲を限定的なものとして位置付けているのは、資金の運用は法令が定める運用範囲の枠内では国立大学法人等の裁量に委ねられていることから、運用の目的で保有する有価証券については、その評価差額を損益計算書に適切に反映する必要があるとの考えによるものである。したがって、国立大学法人等の会計実務においても、基準設定の趣旨を踏まえ、その他有価証券への区分は限定的なものとして取り扱われる必要がある。

Q31-3 関係会社株式について、持分相当額が下落した場合には、持分相当額をもって貸借対照表価額とし、差額は当期の損失に計上することとされているが、下落割合は考慮する必要がないのか。

A

- 1 基準「第31 有価証券の評価基準及び評価方法」第2項(3)に規定する関係会社株式の評価基準は、関係会社の財務諸表を基礎とした純資産額に持分割合を乗じて算定した額を時価とみなして、低価基準により評価する趣旨であり、下落割合は考慮する必要がない。
- 2 なお、産業競争力強化法第22条の規定に基づき国立大学法人等が行う出資事業により取得した関係会社株式が基準第85に規定する特定の有価証券に該当する場合、低価基準を適用した場合の差額は損益計算上の費用には計上せず、資本剰余金を減ずることに留意する。

Q31-4 「平均原価法等の方法を適用して」とあるが、等とは何を指しているか。また、具体的にどのような会計処理を行えばよいか。

A

- 1 有価証券の取得原価は、購入代価に購入手数料等の付随費用を加えた金額となる。その際、取得したのと同銘柄の有価証券を保有している場合には、平均原価法等の方法を適用して取得原価を算定することとなる。平均原価法とは、総平均法又は移動平均法のことをいい、「等」としては、平均原価法以外の方法である先入先出法が考えられる。
- 2 総平均法とは、払出しの時は数量だけを記録し、一定期間末に、繰越高と取得高の合計金額を、繰越数量と取得数量の合計数量で割って平均原価を求め、これをその期間中の払出単価とする方法である。移動平均法とは、単価の異なる取得が行われるごとに、当該取得直前の残高（金額）と当該取得額との合計額を、残高数量と当該取得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。先入先出法とは、最も古く取得されたものから順次払出しが行われたものとして、払出単価を計算する方法である。
- 3 上記評価方法により期末残高の取得原価を算定し、これに国立大学法人等が保有する目的ごとに規定された評価基準により評価を行い、取得原価との差額の会計処理を行うことになる。
- 4 なお、満期保有目的の債券については、取得原価と債券金額との差額の性格が金利の調整と認められるときは、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

額とするとされている。この場合、期中における払出単価の算定は、同様に平均原価法と先入先出法が考えられるが、差額調整の方法を定額法ではなく利息法による場合は、その特質から平均原価法の適用が困難であることから、先入先出法に限定されることになる。

Q 3 1 - 5 基準第 3 1 第 3 項後段において、市場価格のない株式については、財政状態の著しい悪化で減損処理を行うこととされているが、合同会社等への出資についても同様に減損処理を行うと考えてよいか。

A

合同会社等への出資についても、株式と同様に取り扱うこととなる。

Q 3 1 - 6 有価証券の評価に関し、「時価が著しく下落したとき」及び「回復する見込があると認められる場合」の定義とはどのようなものか。

A

1 「国立大学法人会計基準」及び「国立大学法人会計基準注解」について 5 に記述されているとおり、基準及び注解に規定されていない事項については、一般に公正妥当と認められた企業会計の基準によることとされており、この考え方は有価証券の評価についても該当する。

2 したがって、設問の件については、「金融商品会計に関する実務指針」（平成 1 2 年 1 月 3 1 日 日本公認会計士協会会計制度委員会報告第 1 4 号）の 9 1 及び 9 2 に定めるところによることとなる。

Q 3 1 - 7 「金利の調整と認められるとき」とは、具体的にどのようなときか。

A

金利の調整と認められるときとは、債券の市場価格の変動が当該債券の発行体の信用力の変動等に基づくものではなく、クーポンレートと取得時の市場利子率との調整に基づくものと認められる場合を意味している。具体的には、市場利率の上昇（下落）局面において、当初のクーポンレートと市場利子率に差異が発生し、当該債券の利回りと市場利子率との調整圧力によって、債券の市場価格が下落（上昇）する場合が想定される。（参考：「金融商品会計に関する実務指針」（平成 1 8 年 8 月 1 1 日 企業会計基準委員会企業会計基準第 1 0 号）7 0. 満期保有目的の債券の会計処理（償却原価の算定））

Q 3 1 - 8 市場において形成されている取引価格等がない場合の、「合理的に算定された価額」とは、具体的にどのような算定を行うのか。

A

「合理的に算定された価額」とは、以下の方法で算定された価額をいう。

- (1) 取引所等から公表されている類似の金融資産の市場価格に、利子率、満期日、信用リスク及びその他の変動要因を調整する方法。この場合の調整数値等は、恣意性を排除した合理的なものでなければならない。
- (2) 対象金融資産から発生する将来キャッシュ・フローを割り引いて現在価値を算定する方法。この場合、変動要因等を織り込むことを考慮する。また、適用する割引率は、恣意性を排除した合理的なものでなければならない。
- (3) 一般的に広く普及している理論値モデル又はプライシング・モデル（例えば、ブラック・ショールズ・モデル、二項モデル等のオプション価格モデル）を使用する方法。この場合、法人が採用するモデル自体、及びモデルを用いて実際に算定する際のボラティ

リティ、利子率等の価格決定変数は、恣意性を排除した合理的なものでなければならない。なお、法人における合理的な見積りが困難な場合には、対象金融資産について上記(1)から(3)までの方法に基づき算定された価格をブローカーから入手して、それを合理的に算定された価額とすることができる。また、情報ベンダー（投資に関する情報を提供する業者の総称）がブローカーの平均価格や理論値等を算定して一般に提供している場合には、それを入手して合理的に算定された価額とすることができる。金融資産に伏すべき合理的に算定された価額は、毎期同様の方法により入手し、評価の制度を高める場合を除き、みだりにこれを変更してはならない。

Q 3 1 - 9 注解 2 5 の(2)にある「国立大学法人等が定める信用上の運用基準」とは、具体的にどのように考えるのか。

A

国立大学法人等の保有する売買目的有価証券は、満期保有目的の債券が、注解 2 5 (1)の事例に該当したため振り替わったもののみを予定している。(Q 3 1 - 1 参照)したがって、注解 2 5 の(2)にある「国立大学法人等が定める信用上の運用基準」とは、準用通則法第 4 7 条に基づく運用基準を想定している。

Q 3 1 - 10 投資事業有限責任組合契約に基づき取得した有価証券について会計処理はどのようにするのか。

A

- 1 当該投資事業有限責任組合が国立大学法人等の特定関連会社及び関連会社に該当しない場合は、投資事業有限責任組合の財産の持分相当額を投資有価証券として計上し、国立大学法人等の特定関連会社及び関連会社に該当する場合は、その他の関係会社有価証券として計上する。
- 2 国立大学法人等は、投資事業有限責任組合の貸借対照表及び損益計算書双方について国立大学法人等の持分相当額を純額で取り込む方法を原則とし、有限責任の特約がある場合にはその範囲で損益を認識する。
- 3 当該投資事業有限責任組合が行う投資は未公開株式等についても中小企業等投資事業有限責任組合会計規則における時価で評価されているため、その会計処理は金融商品会計基準による方法と異なる。例えば、中小企業等投資事業有限責任組合会計規則では未公開株式についても組合契約に定める評価方法による時価を付し、公開株式の評価差額とともに損益計算書の末尾に未実現損益調整額として計上する。これに対して、金融商品会計基準では未公開株式は取得価額で評価し、公開株式については原則として評価差額を貸借対照表の純資産の部にその他有価証券評価差額金として計上することになる。したがって、国立大学法人等を含む各組合員が中小企業等投資事業有限責任組合会計規則に準拠した財務諸表に基づいて当該投資事業有限責任組合の損益等を自己の会計帳簿に取り込むには、金融商品会計基準に準拠するように財務情報の修正を施す必要がある。(「業種別委員会実務指針第 3 8 号 投資事業有限責任組合における会計処理及び監査上の取扱い」(平成 1 9 年 3 月 1 5 日 日本公認会計士協会)第 1 0 8 項参照)
- 4 なお、投資事業有限責任組合契約に基づき取得する有価証券が基準第 8 5 に規定する特定の有価証券に該当する場合、組合の営業又は事業により獲得した純損益の持分相当額については、「第 8 5 特定の有価証券の会計処理」を行うことに留意する。(Q 8 5 - 2 参照)
- 5 以下、具体的な設例に即して会計処理を説明する。
 1. 前提条件

- (1) A国立大学法人がB投資事業有限責任組合へ出資した。
- (2) A国立大学法人のB投資事業有限責任組合に対する出資金額は100で、持分比率は50%
- (3) B投資事業有限責任組合の契約期間 X1年度からX4年度まで
- (4) A国立大学法人は有限責任組合員
- (5) B投資事業有限責任組合における各年度の経費はゼロとする。
- (6) 分配は、B投資事業有限責任組合の解散後に一括して行う。

2. 国立大学法人等における会計処理

(1) X 1 年度の会計処理

① 出資時

(借) その他の関係会社有価証券 100 (貸) 現金及び預金 100

② B 投資事業有限責任組合が C ベンチャー企業の株式を取得 (150) した。

～仕訳なし～

③ 決算時：B 投資事業有限責任組合持分の取込処理 (C ベンチャー企業の株式 (上場株式) の決算日の時価 170)

(借) その他の関係会社有価証券 10 (貸) その他有価証券評価差額金 10 (※)

(※) (時価 170 - 取得原価 150) × 50% = 10

(2) X 2 年度の会計処理

① 洗替処理

(借) その他有価証券評価差額金 10 (貸) その他の関係会社有価証券 10

② B 投資事業有限責任組合が C ベンチャー企業の株式を売却 (200) し、D ベンチャー企業の株式を取得 (100) した。

～仕訳なし～

③ 決算時：B 投資事業有限責任組合損益の取込処理 (②により発生した損益を取り込む。)

(借) その他の関係会社有価証券 25 (貸) 投資事業組合利益 25 (※)

(※) (投資収益 200 - 投資原価 150) × 50% = 25

(参考：B 投資事業有限責任組合の C ベンチャー企業株式売却処理例)

(借) 現金及び預金 200 (貸) 営業投資有価証券売上高 (投資収益) 200

(借) 営業投資有価証券売上原価 (投資原価) 150 (貸) 営業投資有価証券 150

④ 決算時：B 投資事業有限責任組合持分の取込処理 (D ベンチャー企業の株式 (上場株式) の決算日の時価 90)

(借) その他有価証券評価差額金 5 (貸) その他の関係会社有価証券 5 (※)

(※) (時価 90 - 取得原価 100) × 50% = △5

(3) X 3 年度の会計処理

① 洗替処理

(借) その他の関係会社有価証券 5 (貸) その他有価証券評価差額金 5

② B投資事業有限責任組合がDベンチャー企業の株式を売却(60)し、Eベンチャー企業の株式を取得(40)した
～仕訳なし～

③ 決算時：B投資事業有限責任組合損益の取込処理(②により発生した損益を取り込む。)

(借) 投資事業組合損失 20 (貸) その他の関係会社有価証券 20(※)

(※) (投資収益 60－投資原価 100)×50%＝△20

(参考：B投資事業有限責任組合のDベンチャー企業株式売却処理例)

(借) 現金及び預金 60 (貸) 営業投資有価証券売上高(投資収益) 60

(借) 営業投資有価証券売上原価(投資原価) 100 (貸) 営業投資有価証券 100

④ 決算時：投資事業有限責任組合持分の取込処理(Eベンチャー企業の株式(上場株式)の決算日の時価 70)

(借) その他の関係会社有価証券 15 (貸) その他有価証券評価差額金 15(※)

(※) (時価 70－取得原価 40)×50%＝15

(4) X 4年度の会計処理

① 洗替処理

(借) その他有価証券評価差額金 15 (貸) その他の関係会社有価証券 15

② 決算時：B投資事業有限責任組合損益の取込処理投資事業有限責任組合がEベンチャー企業の株式を40で売却している。
～仕訳なし～(※)

(※) (投資収益 40－投資原価 40)×50%＝0

(参考：B投資事業有限責任組合のEベンチャー企業株式売却処理例)

(借) 現金及び預金 40 (貸) 営業投資有価証券売上高(投資収益) 40

(借) 営業投資有価証券売上原価(投資原価) 40 (貸) 営業投資有価証券 40

③ 清算時：B投資事業有限責任組合は、契約期間が終了したため解散し、A国立大学法人に対して分配を行った(105とする。)

(借) 現金及び預金 105 (貸) その他の関係会社有価証券 105

Q 3 1 - 1 1 注解 2 5 <満期保有目的の債券の保有目的の変更について>において示された(1)(2)の場合を除き、満期保有目的の債券を償還期限前に売却した場合には、「当該売却した債券と同じ事業年度に購入した残りの満期保有目的の債券の全てについて、保有目的の変更があったものとして売買目的有価証券に振り替えなければならない」とされている。

当該債券の売却代金を財源として別の債券を新たに購入した場合、新たに購入した債券は、売買目的有価証券に区分する必要があるか。

A

債券の売却代金を財源として購入した新たな債券を満期保有目的の債券に分類することは、満期保有目的の債券の償還期限前の売却に制限を課す注解 2 5 の趣旨に反するため認められない。したがって、新たに購入した債券は、売買目的有価証券に区分する必要がある。ただし、保有目的の変更を求めない注解 2 5 (1)及び(2)との整合性から、債券の売却を行った中期目標期間後の中期目標期間において、売却代金を財源として新たな債券を購入した場合には、当該債券は満期保有目的の債券に区分することとなる。

Q 3 2 - 1 「他の方法によることがより適当であると認められる場合には、当該方法により算定することができる。」とされているが、当該他の方法とは具体的にどのように考えるのか。

A

- 1 国立大学法人等における貸倒引当対象は、授業料収入や附属病院収入に係るものがほとんどであり、一般的には個人を債務者とする少額の債権が多数存する状況である。したがって、基準において「債権全体又は同種・同類の債権ごとに、債権の状況に応じて求めた過去の貸倒実績率等合理的な基準により算定する。」としているところである。
- 2 しかし、国立大学法人等の運営によっては、こうした取扱いにより処理することが適当ではない例が発生する可能性も否定できないため、こうした場合に備え、「他の方法によることがより適当であると考えられる場合」と規定しているものである。
- 3 「他の方法によることがより適当であると考えられる場合」には、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なるが、具体的には、貸倒引当金計上資産が「金融商品会計に関する実務指針」（平成 1 2 年 1 月 3 1 日 日本公認会計士協会会計制度委員会報告第 1 4 号）の 1 0 6 以下に定めるところによることとなる。
 - ① 一般債権：経営状態に重大な問題が生じていない債務者に対する債権
 - ② 貸倒懸念債権：経営破綻の状態には至っていないが、債務の弁済に重大な問題が生じているか又は可能性の高い債務者に対する債権
 - ③ 破産更生債権等：経営破綻又は実質的に経営破綻に陥っている債務者に対する債権

Q 3 3 - 1 「国立大学法人等が民間企業等の債務の保証を行っている場合」とは、具体的にどのようなことが想定されるのか。

A

「国立大学法人等が民間企業等の債務の保証を行っている場合」とは、独立行政法人大学改革支援・学位授与機構が国から承継した国立学校特別会計の財政融資資金からの負債に対し、国立大学法人法附則第 1 2 条第 3 項に基づき、債務を負担することとされた国立大学法人が行う保証のことである。

Q 3 3 - 2 大学改革支援・学位授与機構に対する保証債務について、保証債務損失引当金の見積りはどのように行うのか。

A

- 1 保証債務損失引当金は、主たる債務者の財政状態の悪化等により債務不履行となる可能性があり、その結果、保証人たる国立大学法人等が保証債務を履行し、その履行に伴う求償債権が回収不能となる可能性が高い場合で、かつ、これによって生じる損失額を合理的に見積もることができる場合に計上するものである。
- 2 したがって、大学改革支援・学位授与機構に対する債務保証に係る保証債務損失引当金については、同機構の財政状態及び経営成績について信用上の特段の問題が生じない限り、計上は不要である。
- 3 なお、保証債務損失引当金の計上の要否等に関する実務上の指針としては、「債務保証及び保証類似行為の会計処理及び表示に関する監査上の取り扱い」(日本公認会計士協会監査委員会報告第61号)を参考にされたい。

Q 3 4 - 1 特定の事業について業務達成基準を採用している等の場合、外貨建取引により生じた為替差損に関しての運営費交付金の会計処理はどうなるのか。

A

為替差損は債権債務の認識時点と決済時点でのレート差により生じる「決済差損」と期末における外貨建債権債務の換算に係る「換算差損」に分かれるが、そもそも運営費交付金は国立大学法人等の運営上必要な財源を国が措置するものであり、また、為替管理も含めた運営上の管理責任を国立大学法人等が負っていることから、為替管理の巧拙を表現する必要から決済差損及び換算差損ともに運営費交付金の収益化は行っていないものである。

Q 3 4 - 1 - 2 Q 3 4 - 1 で特定の事業について業務達成基準を採用している等の場合については、為替差損に関して運営費交付金の収益化を行ってはならないと規定されているが、運営費交付金以外の財源（補助金・寄附金など）で外貨建取引を行った場合の為替差損についても補助金収益・寄附金収益等の対象としてはならないのか。

A

運営費交付金以外についてはQ 3 4 - 1 の対象外であり、これらについてはQ 3 4 - 1 が適用されるわけではない。期末の換算による暫定的な損失である「換算差損」については少なくとも収益化の対象ではないと考える。「決済差損」については各財源・制度などの趣旨に鑑みて判断すべきである。

Q 3 4 - 2 暦年を購入単位とする外国雑誌等の購入に係る会計処理はどうなるのか。

A

外国雑誌は通常暦年で刊行され、これを購入するためあらかじめ刊行の前年秋頃に支払付き予約を行うことが国際的商慣習となっている。これに対して、従来の国立大学等においては国の会計が年度単位であるため、暦年単位の購入に対応するため、発行時期・回数及び価格が確定している雑誌については前払い、発行時期・回数及び価格が確定していない雑誌については、後払い等の工夫を行ってきた。

法人化後の国立大学法人等においては、会計年度、中期計画期間を超えて債務負担契約を行うことが可能である。このため、会計処理等の工夫により暦年契約に合わせる従来方式を採用する必要はなく、私立大学や民間での契約同様に国際商慣習に沿って、予約時すなわち刊行の前年以前であっても正式契約を結ぶことができる。また、会計処理としては、発生主義の原則に基づき費用又は資産として認識すべきである。

Q 3 4 - 3 取引時の為替レートについて、法人において統一レートを設定して使用する等の簡便法を用いることは可能か。

A

注解 2 6 に示されているように、取引発生時の為替相場とは、取引が発生した日における直物為替相場のほか、合理的な基準に基づいて算定された平均相場又は取引が発生した日の直近の一定の日における直物為替相場が認められている。これらにより設定された法人内レートをを用いることは認められるが、年間を通じて一のレートを設定し、これを統一レートとすることはできない。

Q 3 5 - 1 基準第 3 5 第 8 項の規定の趣旨は何か。年金債務に係る退職給付引当金の計算において、簡便法は全く認められないのか。

A

- 1 基準第 3 5 第 8 項は、企業会計の「退職給付に係る会計基準」(平成 1 0 年 6 月 1 6 日企業会計審議会)と同様に教職員数 3 0 0 人未満の国立大学法人等について、簡便法による退職給付引当金の計上を認める趣旨であるが、簡便法が認められるのは退職一時金に限られ、厚生年金基金等の年金債務については簡便法は認められないこととしている。
- 2 年金債務について簡便法が認められないのは、合理的な簡便法が考えられないことによる。

Q 3 5 - 2 退職給付引当金を計算する際の割引率について、注解 2 9 に「安全性の高い長期の債券の利回りを基礎として決定しなければならない。」とされているが、安全性の高い長期の債券とはどのようなものを指すのか。

A

安全性の高い長期の債券とは、国債、地方債、政府保証債等準用通則法第 4 7 条に規定する債券をいう。

Q 3 5 - 3 国立大学法人等において、厚生年金制度の適用がなされるのはどういった場合か。

A

国立大学法人等は、厚生年金保険法における適用事務所であり、厚生年金制度の適用が制度上は想定されるため、当該規定を置いているものである。なお、国立大学法人等における常勤の役職員は、国家公務員共済組合の組合員となることから、当該役職員については、厚生年金保険法の適用除外となる。

Q 3 5 - 4 企業会計においては、引当金に役員分は含まない取扱いがなされているが、国立大学法人等において役員分を含むのはどうしてか。

A

企業においては、役員と企業の関係は委任契約であること、また、役員に対する退職金支給には株主総会の決議が必要であることから、職員の退職金とは性格が異なるとされている。このため、引当金の要件である①将来の特定の費用であって、②その発生が当期以前の事象に起因し、③その発生の可能性が高く、④その金額を合理的に見積もることができる場合に、役員退職慰労引当金として退職給付引当金とは別建てで計上されている。

一方、国立大学法人等においては、役員は雇用契約ではないにせよ、文部科学大臣に届け出された支給基準に従ってその支給を受けるものとされており、また、その支給に

当たり企業のような決議を必要とするわけでないため、職員と同様の性格を有するものと解釈できる。したがって、国立大学法人等の場合においては、役員に対する退職金も職員に対するそれに含めて引当金の算定対象とするものである。

Q 3 6 - 1 基準における資産除去債務の定義、会計処理及び開示についてはどのように考えればよいか。

A

- 1 基準第36において資産除去債務に係る会計処理が定められているところであるが、「国立大学法人会計基準」及び「国立大学法人会計基準注解」の改訂について（平成23年1月14日）5に記述されているように、国立大学法人等は、合理的な理由がない限り基準及び注解の定めるところに従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、一般に公正妥当と認められる会計処理の原則に従うこととなるが、この考え方は、資産除去債務に関する会計についても該当する。
- 2 したがって、設問の件については、基準等に定めのない事項については、「資産除去債務に関する会計基準」（企業会計基準第18号 平成20年3月31日 企業会計基準委員会）、「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」（企業会計基準適用指針第21号 平成20年3月31日 企業会計基準委員会）に定めるところを参照することとなる。

Q 3 6 - 2 資産除去債務に係る会計基準の適用初年度において、既に保有している有形固定資産に係る資産除去債務の計上を行う場合の会計処理はどのように行えばよいか。

A

既存の有形固定資産に係る資産除去債務については、適用初年度の期首において新たに負債として計上される資産除去債務の金額が、時の経過により当初発生時よりも増加することとなる。その一方で、資産に追加計上される除去費用の金額は、経過年度の減価償却相当額だけ当初発生時よりも減少することとなる。このため、適用初年度における既存資産に係る資産除去債務の計上額は、負債の増加額の方が資産の増加額よりも大きくなる。適用初年度の具体的な会計処理を示すと以下のようなになる。

- (1) 適用初年度の期首における既存資産に係る資産除去債務は、適用初年度の期首時点における割引前将来キャッシュ・フローの見積り及び割引率により計算を行う。
- (2) 適用初年度の期首における既存資産の帳簿価額に加える除去費用は、資産除去債務の発生時点における割引前将来キャッシュ・フローの見積り及び割引率が、適用初年度の期首時点と同一であったものとみなして計算した金額から、その後の減価償却額に相当する金額を控除した金額とする。
- (3) 上記(1)及び(2)により計算した金額の差額は、適用初年度において原則として臨時損失に計上するものとする。

なお、当該既存資産に係る除去費用等が基準第90に基づき文部科学大臣により特定されたものである場合には、当該差額は損益計算上の費用に計上せず、損益外減価償却累計額及び損益外利息費用累計額として資本剰余金を減額するものとする。

Q 3 7 - 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。）。

A

原則として、月割りで計算を行うこととする。

Q 3 7 - 2 償却資産の耐用年数は、国立大学法人等が独自に決めてよいか。

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かかわりなく、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、国立大学法人等が、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 我が国の各企業は、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、国立大学法人等でもこれを原則として採用することとする。ただし、受託研究費により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。(Q 8 - 1 参照)
- 4 なお、日本公認会計士協会から、「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」(監査・保証実務委員会実務指針第 8 1 号)が公表されており、その要旨は以下のとおりである。国立大学法人等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以降の経済的使用可能予測期間との乖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。
- 5 国立大学法人等における耐用年数の変更については、Q 7 7 - 9 に従い、以下の取扱いとすることが適当である。
 - ① 耐用年数の変更について、過去に定めた耐用年数が、これを定めた時点での合理的な見積りに基づくものであり、それ以降の変更も合理的な見積りによるものであれば、当該変更は、会計上の見積りの変更に該当する。
 - ② 耐用年数の変更が、会計上の見積りの変更に該当する場合、当該変更の影響は、当事業年度及びその資産の残存耐用年数にわたる将来の期間の損益で認識する。
 - ③ 耐用年数の変更について、過去に定めた耐用年数が、これを定めた時点での合理的な見積りに基づくものではなく、これを事後的に合理的な見積りに基づいたものに変更する場合、当該変更に伴う過年度の損益修正額は、原則として臨時損益として処理する。

Q 3 7 - 3 基準第 3 7 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、国立大学法人等においては、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 国立大学法人等においては、固定資産の減価償却は定額法により行うものとする。
- 2 なお、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るため、用途ごとに複数の償却方法をとることは事実上困難である。

Q 3 7 - 4 国立大学法人等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

国立大学法人等に対して、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取扱いについては、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、評価された時価により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うこととする。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 7 - 5 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。

A

従来、国立大学法人等においても、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が認められていた。

一方、企業会計においては、上記による固定資産の耐用年数の変更については、会計上の見積りの変更に該当することとされ、当期以降の費用配分に影響させる方法のみを認める改正が行われている。

国立大学法人等においても、企業会計基準との調和を図る観点から、臨時償却の考え方が廃止された企業会計基準と同様な取扱いがとられるため、固定資産の耐用年数の変更については、当期以降の費用配分に影響させる方法をとることとなる。なお、耐用年数の変更の具体的な取扱いについては、Q 3 7 - 2 参照

Q 3 7 - 6 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ぎを受けることになる。
- 2 国立大学法人等における図書とは、附属図書館が組織として管理する教育・研究の用に供される図書とする。なお、附属学校における図書や学内の各部局等が設置し運営する図書室における図書等であっても、附属図書館が組織として管理していないものは、ここでいう図書の範囲外であり、取得（承継）時において費用処理を行うこととなる。
なお、古文書や希少本の類については、通常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り扱うが、国宝又は重要文化財である図書については、美術品として取り扱い、ここでいう図書としては取り扱わないこととする。
- 3 図書として取り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り扱い、その他のものは消耗品として取り扱い、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。

Q 3 7 - 7 図書について、「教育・研究上一時的な意義しか有さない」とは具体的にはどういった意味か。

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1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のは図書とすることとする。

Q 3 7 - 8 図書は例外的に減価償却を行わない償却資産ということか。取得から除却までの具体的会計処理はどうするのか。

A

- 1 国立大学法人等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））を採用することを原則としている。一方で、図書については、償却資産という認識ではあるが、個々の図書ごとに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、供用中は減価償却は行わずに、除却時に一括して償却費を計上する取扱いとしているところである。
- 2 具体的に、現預金（運営費交付金）により図書100を取得したときの会計処理は以下のとおり。

取得時

(借) 図書	100	(貸) 現預金	100
運営費交付金債務	100	資産見返運営費交付金等	100

除却時

(借) 教育研究支援経費（図書費）	100	(貸) 図書	100
資産見返運営費交付金等	100	資産見返運営費交付金等戻入	100

Q 3 7 - 9 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
- (4) 加除式の図書
- (5) データベース

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。しかし、雑誌等は基本的に最新の情報を得ることを目的としており、教育・研究上一時的な意義しか有さないということで、費用処理されているものも多い。したがって、これら

を合冊製本した場合には、現物管理の観点から図書に計上することになることから、便宜的に製本に要した経費をもって評価することも認めるものとする。

- (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もることになる。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。
- (4) 加除式の図書は、最新の情報を目的とし、当該情報を更新又は追加するために加除を行うのであり、これらを前提に購入時の価格が設定されている。したがって、加除を行う際に係る経費は基本的に当該図書の価値を維持するものであり、資産価値を高めるものではないと考えられる。したがって、当該図書は購入時に資産に計上し、加除に係る経費は原則として費用計上するものとする。

ただし、大幅な情報の追加がある場合など、当該図書を新規に取得した場合の価額が明らかに増加していると認められる場合には、その価額まで取得価額を追加計上するものとする。

- (5) データベースはデータベースソフトウェアとコンテンツであるデータから構成されるが、ソフトウェアとコンテンツは別個の経済価値を持つものと考えられることから、原則としてこれらを区分して会計処理することになる。しかし、両者が一体不可分なものとして明確に区分できない場合には、その主要な性格がソフトウェアかコンテンツかを判断して、どちらかにみなして会計処理することが認められる。

コンテンツとして会計処理することが合理的と判断される場合には、教育・研究の基礎となるものについては図書として処理される。その場合の取得価額は、コンテンツの購入額又は製作費用とする。なお、附属図書館において利用に供される等、一旦広く利用されるようになった後のコンテンツの更新は、加除式の図書と同様、最新の情報に更新するためのものであり、コンテンツ全体の価値が高まるものではないと考えられるので、コンテンツの更新に係る経費は原則として費用計上するものとする。ただし、大量の情報の追加によりコンテンツ自体の価値が明らかに増加していると認められる場合は、当該追加支出を資産の取得価額に追加計上する。

Q 37-10 美術品・収蔵品は金額の多寡にかかわらず固定資産として取り扱うのか。

A

国立大学法人等における美術品・収蔵品は、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、金額の多寡にかかわらず固定資産として取り扱う。

第4章 財務諸表の体系

Q 40-1 「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。国立大学法人等においては、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。
- 2 国立大学法人に共通に開示すべきセグメント区分としては、学部、研究科、附属病院、

附属学校等が考えられるところであるが、学内の資源配分(予算・人員配置・資産等)の可視化を促進する観点から少なくとも下記を有する全ての国立大学法人において「一定のセグメント情報」として共通に開示する取扱いとする。

- (1) 附属病院
- (2) 共同利用・共同研究拠点
- (3) 附属学校
- (4) 産業競争力強化法第22条の規定に基づき国立大学法人等が行う出資事業等

なお、附属病院、共同利用・共同研究拠点は、各拠点ごとに開示する必要があるが、附属学校は、複数の学校がある場合、それらを一括して「附属学校セグメント」とすることも差し支えない。

- 3 また、大学共同利用機関法人においては、法人化に際して研究所を統合して機構となった経緯及び個々の研究所が研究活動の基礎として情報開示を行う単位として適当であると考えられることから、各法人を構成する研究所単位でセグメント情報を開示する取扱いとする。
- 4 「一定のセグメント情報」に加えて、その他のセグメント区分を設定し開示することは妨げられるものではない。むしろ、注解36第1項の「国立大学法人等は、…企業会計で求められるよりも詳細なセグメントに係る財務情報を開示することが求められる。」の趣旨に鑑み、各法人がそれぞれ適切と考えるセグメント区分を設定し、積極的に開示していく必要がある。
- 5 セグメント情報を開示する場合は、当該セグメントにおいて行われる一切の活動に係る損益及び帰属資産について表示することとする。ただし、社会通念上、当該セグメントに当然にあるべき施設以外の施設がある場合には、合理的な基準により当該施設に係るものを除外する等、当該セグメントにおける活動の実態を開示するため実情に即した補正を行う必要がある。
- 6 特に、附属病院に係るセグメント情報を開示する場合、附属病院の業務範囲としては、診療業務、診療業務を基礎として行われる教育業務、臨床試験(治験)、病理部やプロジェクト研究等の附属病院において実施することが組織として意思決定され、組織又はプロジェクトとして実施される研究業務及び附属病院における管理業務を対象とする。なお、学内予算が附属病院以外に計上されていても、附属病院セグメントの業務に要する経費などは対象となる。
- 7 また、附属病院に係るセグメント情報を開示する場合、法人移行時に係る固有の会計処理等に起因して生じ、利用者の判断に際して誤解を与えるおそれがあるものが含まれていると考えられるため、附属病院における活動区分ごとの資金状況を事業報告書において開示し、附属病院の経営状況をより適切に示す必要がある。
- 8 産業競争力強化法第22条の規定に基づき国立大学法人等が行う出資事業等に係るセグメント情報を開示する場合、その対象範囲は下記の場合が考えられる。
 - (1) 平成24年度一般会計補正予算(第一号)による政府出資金及び運営費交付金を受けている大学
(業務費用)
 - ① 当該運営費交付金を財源として発生した経費
 - ② 当該政府出資金を財源として認定特定研究成果活用支援事業者に対して出資を行ったことにより得られる財務収益を財源として発生した経費
 - ③ 当該政府出資金及び運営費交付金の運用により得られる利息等を財源として発生した経費

(業務収益)

- ① 当該運営費交付金を財源として発生した経費の見返りとなる収益
 - ② 当該政府出資金を財源として認定特定研究成果活用支援事業者に対して出資を行ったことにより発生した財務収益
 - ③ 当該政府出資金及び運営費交付金の運用により得られる利息等
- (2) 上記(1)以外の財源で産業競争力強化法第22条の規定に基づき国立大学法人等が認定特定研究成果活用支援事業者に対して出資を行う場合

(業務収益)

当該出資により発生した財務収益

Q40-2 事業報告書の一部として作成する附属病院セグメントにおける収支の状況とはどのような位置付けとなるのか。キャッシュ・フロー計算書との違いは何か。

A

- 1 国立大学法人は、平成16年4月に国の施設等機関から法人化されているが、法人化移行時に係る固有の会計処理等に起因して生じ、利用者の判断に際して誤解を与えるおそれのあるものが利益に含まれていると考えられ、平成21年7月28日付けで基準を改訂し関連情報を注記することとしている。
- 2 当該利益のほとんどが附属病院セグメントで生じるものであることから、今般、附属病院セグメントにおける収支の状況を明らかにし、その経営状況をより適切に開示しようとするものである。
- 3 したがって、その重要性に鑑み、国立大学法人等の事業報告書の一部に位置付けられるものである。
- 4 また、附属病院セグメントにおける収支の状況は、附属病院を有する法人が、附属病院における経営状況をより適切に示すために作成するものであり、法人全体を対象として作成するキャッシュ・フロー計算書とは位置付けが異なる。
- 5 なお、附属病院セグメントにおける収支の状況については、文部科学省が別途、作成要領を策定しており、当該要領に基づき、当該収支の状況を開示することが求められる。

Q42-1 何を損益計算に含めるかは各国立大学法人等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38 発生主義の原則、基準第84 特定の償却資産の減価に係る会計処理、基準第85 特定の有価証券の会計処理、基準第86 賞与引当金に係る会計処理、基準第87 退職給付に係る会計処理、基準第90 資産除去債務に係る特定の除去費用等の会計処理)

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38参照)、国立大学法人等の財務諸表は、過去に発生した全ての取引及び事象の財務的な影響を、資産、負債、純資産、費用又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二つの構成によってなされる。

国立大学法人等の費用とは、教育・研究の実施、財貨の引渡し又は生産その他の国立大学法人等の業務に関連し、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、国立大学法人等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)

国立大学法人等の収益とは、教育・研究の実施、財貨の引渡し又は生産その他の国立大学法人等の業務に関連し、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、国立大学法人等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 国立大学法人等において、「損益計算書は、国立大学法人等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等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42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全ての取引及び事象は損益計算に含めなければならない。すなわち、何を損益計算に含めるかについて、国立大学法人等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、国立大学法人等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84に規定する特定の償却資産の減価に係る会計処理、基準第85に規定する特定の有価証券の会計処理、基準第86第2項に規定する賞与引当金に係る会計処理、基準第87第2項に規定する退職給付に係る会計処理及び基準第90に規定する資産除去債務に係る特定の除去費用等の会計処理がある。

Q45-1 国立大学法人等業務実施コスト計算書は、国立大学法人法第35条において準用する独立行政法人通則法第38条第1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

国立大学法人等業務実施コスト計算書は、国立大学法人等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、準用通則法第38条第1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るべきものである。なお、基準第39では、国立大学法人等業務実施コスト計算書を国立大学法人等の財務諸表の体系の中に位置付けている。

第5章 貸借対照表

Q52-1

- (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55 純資産の表示項目、基準第84 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84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84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財産的基礎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財産的基礎の減少を表わし、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。

Q 5 4 - 1 大学改革支援・学位授与機構債務負担金のうち、1年以内返済予定額は流動負債に計上しないのか。

A

大学改革支援・学位授与機構債務負担金は国立大学法人に対し義務付けられた債務の負担拠出金であり、償還時に当該金額が借記されるものである。したがって、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、「一年内返済予定大学改革支援・学位授与機構債務負担金」として流動負債へ表示することになる。

Q 5 5 - 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55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併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84 特定の償却資産の減価に係る会計処理、基準第90 資産除去債務に係る特定の除去費用等の会計処理)

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84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純資産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。

Q 5 5 - 2 「第85 特定の有価証券に係る会計処理」を行うこととされた有価証券に関わる勘定科目（及び財務諸表の表示科目）を「損益外有価証券損益累計額(確定)」や「損益外有価証券損益累計額(その他)」と整理したのはなぜか。

A

産業競争力強化法第22条に基づき国立大学法人等が特定研究成果活用支援事業の実施に必要な資金を出資することにより取得する有価証券に係る損益相当額は、本事業の重要性に鑑み、国民その他の利害関係者に対してより適切な財務情報を開示していく必要があることから、その結果については、国立大学法人等にとって、資金の裏付けにより確定したもの（財務収益相当額、売却損益相当額）とその他確定までには至らないもの（投資事業組合損益相当額、関係会社株式評価損相当額）に分けて表示することが適当であると考えたためである。これを受けて、前者を「損益外有価証券損益累計額(確定)」として、後者を「損益外有価証券損益累計額(その他)」として、貸借対照表の資本剰余金の内訳として掲記することとした。

第6章 損益計算書

Q60-1 臨時損益と企業会計の特別損益とは同じと考えてよいのか。

A

企業会計における特別損益は、「特別」という用語が広く解釈されがちであるため、国立大学法人会計基準ではできるだけ限定しようという趣旨から「臨時損益」としたところである。したがって、「臨時損益」は「特別損益」と同一内容のものではなく、限定的に使用されるべきものである。

Q60-2 臨時損益の区分には前期損益修正は含まれると解釈してよいか。

A

- 1 過去における見積りの誤り等が当期において発見された場合には、過年度の損益修正額を当期の損益と区分する必要から、前期損益修正についても、原則として臨時損益の区分に表示する。
- 2 ところで、国立大学法人等の財務諸表は、当該事業年度の業務運営の状況等を示すものであることから、過年度の損益修正額を含む財務諸表は当該年度の業務運営状況を正しく示していないことが問題となる。このため、文部科学大臣及び国立大学法人評価委員会等への説明目的で前事業年度比較財務諸表等を作成する場合には過年度の損益修正額については、当該会計事象が生じた事業年度に正しい処理がされたものと仮定して比較財務諸表等を作成することにより、当該事業年度の業務運営の状況等を正しく表示することとする。
- 3 なお、文部科学大臣の承認を受ける正規の財務諸表(準用通則法第38条の財務諸表)は、上記1の処理を行った財務諸表であり、上記2の前事業年度比較財務諸表等は飽くまでも参考情報として作成するものである。また、前事業年度比較財務諸表等には、前期損益修正額の金額、内容、当該会計事象が生じた事業年度に正しい処理がされたものと仮定したことにより生じた影響の状況等を注記するものとする。

Q61-1 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、準用通則法第38条第2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63 損益計算書の様式)

A

- 1 国立大学法人等は、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全ての費用とこれに対応する全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 国立大学法人等においては、基本的には基準第63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、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ているのが特徴であり、附属明細書において当該区分により形態別分類による表示を行うこととなる。(Q76-1(15)参照)
- 4 なお、準用通則法第38条第2項に規定する決算報告書は、国立大学法人等の予算に

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。

Q 6 2 - 1 補助金等収益は、交付決定区分ごとに適切な名称を付して表示することとされているが、補助金等の種類が多く損益計算書の科目が膨大となる場合は、附属明細書において補助金等の種類ごとの明細を表示することで代替は可能か。

A

補助金の種類が多く交付決定区分ごとに補助金等収益を損益計算書において表示した場合、明瞭性を欠いた表示となるおそれがある。このような場合、補助金等を適切に表示する限りにおいて集約化できるものとし、附属明細書において細目を開示することで説明責任を果たすことができるものとする。

Q 6 2 - 2 科学研究費補助金の会計処理は、研究者個人に対して支給されるものとして預り金処理すべきか、それとも当該補助金に基づき実施される研究は国立大学法人等の業務の一環として行うと考え、収益として処理すべきか。

A

科学研究費補助金はいわゆる競争的資金として1人又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り、研究機関に交付されるものではない。したがって、研究機関では当該補助金を機関収入に算入することはできないものとされている。一方、科学研究費補助金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。

以上の点を踏まえつつ、科学研究費補助金の事務取扱いを公正に実施する観点から、科学研究費補助金については国立大学法人等において預り金として処理し、補助金に含まれる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することとする。(Q 1 6 - 6 参照)

したがって、例えば科学研究費補助金により研究補助者を雇用する場合であっても、国立大学法人等においては、預り金として処理することとなる。

なお、補助金で購入した固定資産を国立大学法人等が研究者個人から寄贈された場合には、基準第26に従い公正な評価額をもって受け入れる。

Q 6 3 - 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

国立大学法人等においては、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 6 3 - 2 業務費及び一般管理費を区分する基準は何か。

A

- 1 独立行政法人会計基準によると、損益計算書の表示は、光熱水料、消耗品費、旅費、減価償却費等の形態別分類によることとされているが、国立大学法人等においては、説明責任をより適切に果たすという観点とともに、各法人における特色ある発展に向けての検討に寄与するという観点から、損益計算書の業務費は、教育、研究等の目的別分類により表示した上で、附属明細書において形態別分類により内訳を表示することとした。
- 2 業務費の目的別分類の内訳としては、教育経費、研究経費、診療経費、教育研究支援

経費、受託研究費、共同研究費、受託事業費等、役員人件費、教員人件費、職員人件費に区分して表示することとする。当該区分による理由は、

- ① 教育経費及び研究経費については、国立大学法人等の主たる業務は教育、研究であるが、その業務内容について、国民に対する説明責任を十分に果たすためには、両者を一体として表示するのではなく、教育、研究の別に表示することがより適切であると考えられること。
- ② 診療経費については、附属病院においては相当の規模をもって診療が行われ、相応の収入もあること。
- ③ 教育研究支援経費については、国立大学法人等の組織には、図書館や大型計算機センター等のように、教育・研究の双方の支援を目的として法人全体に資するために設置されており、かつ、管理目的として区分することが適当ではないものがある。そうした組織のうち、ほかから相当の独立性を有しており、按分等して教育経費や研究経費等に配分することが適当とは考えられないものがあること。
- ④ 受託研究費、共同研究費及び受託事業費等については、その業務が外部資金によって行われ、かつ、収入と支出の対応関係が明確であること。
- ⑤ 役員人件費については、教員人件費及び職員人件費と区分して開示することが適当と考えられること。
- ⑥ 教員人件費について、個々の教員ごとに客観的な基準により教育・研究等の区分へ配分することは困難であること。
- ⑦ 職員人件費について、個々の職員ごとに客観的な基準により教育・研究等の区分へ配分することは困難であること。

また、管理運営業務については、国立大学法人等全体の業務に対してなされるものであり、客観的な基準により教育経費等の区分へ適正に配分することは困難であることから、業務費の区分によるのではなく、一般管理費として表示することとする。

3 業務費及び一般管理費の各区分における対象経費は以下のとおりである。

区 分	対象経費
教育経費	国立大学法人等の業務として学生等に対し行われる教育に要する経費を対象とする。具体的には、入学試験、正課教育、特別授業、進学（就職）準備、入卒業式等、補習及び個別指導教育、学生納付金免除、学生に対する保健サービス、課外活動、教育目的の附属施設、公開講座等に要する経費をいう。ただし、診療経費、教育研究支援経費、受託研究費、共同研究費、受託事業費等、役員人件費、教員人件費、職員人件費及び一般管理費に属するものは除く。
研究経費	国立大学法人等の業務として行われる研究に要する経費を対象とする。ただし、診療経費、教育研究支援経費、受託研究費、共同研究費、受託事業費等、役員人件費、教員人件費、職員人件費及び一般管理費に属するものは除く。
診療経費	附属病院における診療報酬の獲得が予定される行為に要する経費を対象とする。ただし、教育経費、研究経費、教育研究支援経費、受託研究費、共同研究費、受託事業費等、役員人件費、教員人件費、職員人件費及び一般管理費に属するものは除く。
教育研究支援経費	附属図書館、大型計算機センター等の特定の学部等に所属せず、法人全体の教育及び研究の双方を支援するために設置されている施設又は組織であって学生及び教員の双

	方が利用するものの運営に要する経費を対象とする。ただし、教育経費、研究経費、受託研究費、共同研究費、受託事業費等、役員人件費、教員人件費、職員人件費及び一般管理費に属するものは除く。
受託研究費	受託研究の実施に要する経費を対象とする。 ただし、当該受託研究費により支弁される給与等を含む。
共同研究費	共同研究の実施に要する経費を対象とする。 ただし、当該共同研究費により支弁される給与等を含む。
受託事業費等	受託事業及び共同事業の実施に要する経費を対象とする。 ただし、当該受託事業費等により支弁される給与等を含む。
役員人件費	国立大学法人等において役員に対し支払われる報酬、賞与、退職給付又はこれに類する経費を対象とする。
教員人件費	国立大学法人等において教員に対し支払われる給与、賞与、諸手当、退職給付又はこれに類する経費を対象とし、役員人件費は含まない。 ただし、受託研究費、共同研究費及び受託事業費等に属するものは除く。（※1）
職員人件費	国立大学法人等において役員及び教員を除く一切の者に対し支払われる給与、賞与、諸手当、退職給付又はこれに類する経費を対象とする。 ただし、受託研究費、共同研究費及び受託事業費等に属するものは除く。（※1）
一般管理費	国立大学法人等全体の管理運営を行うために要する経費を対象とする。次の各号に該当することが明らかな経費は、これを一般管理費とする。①役員会、経営協議会及び教育研究評議会のために要する経費、②総務、人事、財務、経理その他これに準ずる業務に要する経費、③教職員の福利厚生に要する経費、④学生募集に要する経費、⑤教育研究診療活動以外に供する施設、設備の修繕、維持、保全に要する経費。 その他、他の区分に属さない業務経費は本区分に属することとする。（※2）

（※1）教員人件費及び職員人件費の対象者は、法人に雇用される一切の者であり、受託研究費、共同研究費及び受託事業費等に属するものを除き、常勤職員、非常勤職員、パート、アルバイト等の雇用形態を問わない。また、社会保険料、雇用保険料等の事業主負担分も含まれる。

なお、役員について、役員人件費以外に人件費が支払われ、役員人件費と区分が可能な場合は、当該区分に計上することとする。

（※2）学生部、教務部及び留学生部等学生に対し直接サービスの提供を行い管理業務を従として行う（おおむね3割未満）部署における費用は、教育経費として処理することができる。

また、産学連携に係る業務、競争的研究資金等の獲得、及び地域貢献に係る業務の費用は一般管理費に含まない。

- 4 大学における人件費を除く業務費及び一般管理費は、3における定義等による区分を原則とするが、上記3による区分が困難である場合は、下記の例示を踏まえ、当該業務が実施される場所を基に区分することができる。業務が実施される場所の判断に当たっては、当該場所（部屋等）の主たる使用目的によることとし、複数の使用目的をもって設置された場所については、主たる使用目的により区分する。（5参照）

区 分	場 所 (例 示)
教育経費	<ul style="list-style-type: none"> ○講義室等 <ul style="list-style-type: none"> ・講義室、演習室、一般教室、ゼミ室、普通教室 ○学生実験室等 <ul style="list-style-type: none"> ・実験実習室、製図室、学生自習室、実習工場、特別教室、日常生活訓練施設 ○教育目的附属施設 ○アドミッションセンター ○附属学校等 <ul style="list-style-type: none"> ・附属中等教育学校、附属高等学校、附属中学校、附属小学校、附属幼稚園、附属特別支援学校、看護学校、歯科技工士学校、歯科衛生士学校、助産婦学校 ○留学生会館 ○学生寄宿舍 ○大学会館等 <ul style="list-style-type: none"> ・学生食堂、学生集会室 ○保健管理センター ○体育指導センター ○学内共同利用合宿施設 ○課外活動施設 <p style="text-align: right;">等</p>
研究経費	<ul style="list-style-type: none"> ○教員研究室、教員実験室 ○研究目的附属施設 ○附置研究所 <p style="text-align: right;">等</p>
診療経費	<ul style="list-style-type: none"> ○附属病院の中央診療棟、病棟、外来棟 ○看護師宿舎 <p style="text-align: right;">等</p>
教育研究支援経費	<ul style="list-style-type: none"> ○附属図書館 ○大型計算機センター <p style="text-align: right;">等</p>
一般管理費	<ul style="list-style-type: none"> ○福利厚生施設 <ul style="list-style-type: none"> ・職員会館、職員食堂 ○管理部 <ul style="list-style-type: none"> ・役員室、監事室、学部長室、事務長室、一般事務室、会議室、倉庫、教職員宿舎 ・エレベーター機械室、受変電機器室、ポンプ室、冷暖房機械室等の設備室 ○その他共用部分 (※) <ul style="list-style-type: none"> ・便所、洗面所、廊下、渡り廊下、階段、玄関、講堂等の共用部分 <p style="text-align: right;">等</p>

(※) 便所や洗面所等の共用部分について、複数の使用目的を有する建物等にある場合、主たる使用目的（全業務のおおむね7割）の区分とするなど、実態に応じて合理的な基準によることができる。

5 共用される建物等に係る減価償却費及びあらかじめ経費区分を行うことが困難であるもので上記3及び4によって区分することが困難であるものに係る経費区分の考え方は以下のとおりとする。

(1) 共用される建物等に係る減価償却費

事 案	経費区分計上の考え方
建物	<ul style="list-style-type: none"> ・複数の経費区分において共用される建物は、部屋を単位に使用する経費区分へ計上・廊下等の共用部分は、一般管理費へ計上 ・講堂（多目的ホールを含む。）は、一般管理費へ計上 ・教職員宿舎及び教職員福利厚生施設は、一般管理費へ計上 ・看護師宿舎は、診療経費へ計上
構築物	<ul style="list-style-type: none"> ・門、圍障、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使用されるものは、当該土地を使用する主たる経費区分へ計上 ・設置目的又は利用の実態が建物と一体として使用されるものは、当該建物と同一の経費区分へ計上 ・従たる構築物は、主たる構築物と同一の経費区分へ計上
機械装置	<ul style="list-style-type: none"> ・設置される部屋の経費区分へ計上
工具器具備品等	<ul style="list-style-type: none"> ・主に保管される部屋の経費区分へ計上・工具器具を保管庫に管理している場合等、場所によることが適当ではない場合は、利用状況等に応じ按分の上各経費区分へ計上
船舶	<ul style="list-style-type: none"> ・複数の経費区分で共用している船舶は、航海日数等の利用状況に応じ按分の上各経費区分へ計上
車輛運搬具	<ul style="list-style-type: none"> ・特定の経費区分においてのみ使用されるものを除き、一般管理費へ計上
特許権等	<ul style="list-style-type: none"> ・主に利用する経費区分へ計上
ソフトウェア	<ul style="list-style-type: none"> ・ソフトウェアを使用する経費区分へ計上

(※) 利用状況等の判断は、前年実績や適宜の一定期間における利用実態調査等合理性を有する方法によることとする。なお、教育及び研究用の備品等、複数の使用目的がある場合、重要性を勘案の上、主な使用目的の区分により計上することも認められる。

(2) あらかじめ経費区分を行うことが困難であるもの

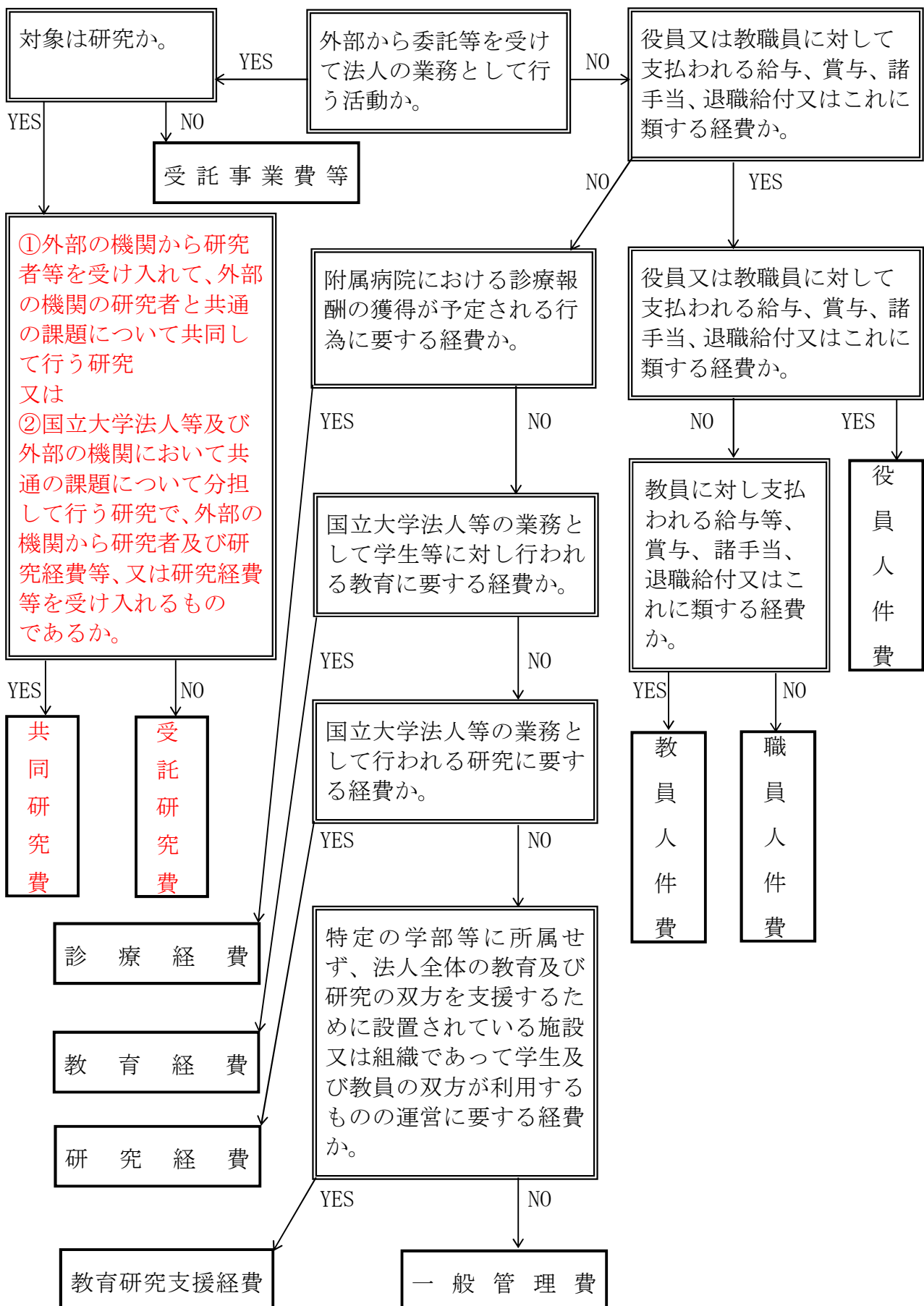
(ア) 光熱水料

複数の経費区分において使用される光熱水料で、個別の計測メーターがない等により、計上すべき経費の内訳が不明である場合等は、例えば使用電力料を理論値で算定し、又は前年実績や適宜の一定期間における利用実態調査による等合理性を有する方法により、各経費区分へ計上することとする。

(イ) 在庫支給を行う消耗品等

コピー用紙等の消耗品を在庫として管理している場合で、複数の経費区分において使用するが、その内訳についてあらかじめ経費の区分を行うことが困難である場合等は、前年実績や適宜の一定期間における利用実態調査による等合理性を有する方法により、各経費区分へ計上することとする。

(参考) 経費区分に係るフローチャート



Q 6 3 - 3 業務費及び一般管理費の表示科目の内訳科目の標準的なものはどのようなものか。

A

国立大学法人の損益計算書における業務費及び一般管理費の表示科目の標準的なものは以下のとおりとする。大学共同利用機関法人における業務費の表示科目については、その活動の目的に応じて適宜の科目によることができる。(Q 7 6 - 1 (15)参照)

教育経費		×××
研究経費		×××
診療経費		
材料費	×××	
委託費	×××	
設備関係費	×××	
研修費	×××	
経費	×××	×××
教育研究支援経費		×××
受託研究費		×××
共同研究費		×××
受託事業費等		×××
役員人件費		×××
教員人件費		
常勤教員給与	×××	
非常勤教員給与	×××	×××
職員人件費		
常勤職員給与	×××	
非常勤職員給与	×××	×××
一般管理費		×××

Q 6 3 - 4 産業競争力強化法第 2 2 条の規定に基づき国立大学法人等が行う出資事業に係る経費は、損益計算書における研究経費なのか一般管理費なのか。

A

業務費の目的別分類の一つである研究経費は、国立大学法人等の業務として行われる研究に要する経費を対象とする。本事業は大学における研究活動の活性化や研究成果の活用を図ることが主たる目的であることから、本事業に係る経費の区分については研究経費で整理することとする(ただし、本事業に関連し、民間等外部の機関から共同研究費を受領した場合、当該共同研究費を財源に、共同研究の実施に要した経費は「共同研究費」として整理する。)

第 7 章 キャッシュ・フロー計算書

Q 6 4 - 1 一般企業における株主に対する配当の支払は財務活動によるキャッシュ・フローに含まれるとされているが、国庫納付に係るキャッシュ・フローは業務活動による区分とされている。国庫納付は、配当の支払とどのように性格が違うと考えるのか。

A

国立大学法人等の国庫納付は、業務活動に伴い生じた余剰の一部を国庫に納付することであることから、業務活動によるキャッシュ・フローに区分することとされている。

Q 6 4 - 2 業務活動によるキャッシュ・フロー計算書について、

- ①「原材料、商品又はサービスの購入による支出」にはどのようなものが該当するか。
- ②「人件費支出」に受託研究費で雇用した者が含まれるか。

A

- 1 業務活動によるキャッシュ・フロー計算書は、国立大学法人等の通常の業務の実施に係る資金の状態を表すため、キャッシュ・フローを支出形態別に記載することとしている。
- 2 国立大学法人等のキャッシュ・フローにおいて、「原材料、商品又はサービスの購入による支出」は、業務活動に係るキャッシュ・フローのうち業務費に係る経費の支出が該当し、「その他の業務支出」は、一般管理費に係る経費を想定しており、業務活動に係るキャッシュ・フローのうち「原材料、商品又はサービスの購入による支出」以外の経費の支出が該当することとする。
- 3 また、「人件費支出」については、支出形態に着目して区分することから、財源のいかんを問わず、人件費として支出した経費が該当することとなるため、受託研究費で雇用した者も含まれることとなる。

Q 6 6 - 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こととしてよいのか。この場合、支出に対応させるため財源を投資活動の収入に計上することは可能か。
- (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 国立大学法人等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三つの区分のうち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基に判断することになる。
- 2 まず、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、全て投資活動によるキャッシュ・フローに表示する。
- 3 また、運営費交付金の受入れ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、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。
- 4 同じく寄附金（資本剰余金として整理される民間出えん金を除く。以下本項において同じ。）の受入れ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。
- 5 なお、これらの三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。）。

Q 6 6 - 2 利息の支払額には、ファイナンス・リース取引により計上される支払利息を含めるのか。

A

ファイナンス・リースは、長期借入金を財源として資産を購入する金融取引であり、当該取引から生じる支払利息は通常の借入金に係る利息と同様のものである。したがって、利息の支払額にはファイナンス・リース取引により計上される支払利息を含むものとする。なお、リース債務償還の支払額は、借入金の償還による支出と同様の性質の支出であり、財務活動の区分に計上されることになる。

Q 6 6 - 3 土地の処分収入の一部を大学改革支援・学位授与機構へ納付した場合、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

国から出資された土地の処分収入に係る大学改革支援・学位授与機構への納付額相当分については、国立大学法人等の固定資産の売却に関連したキャッシュの減少であるため、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。

また、国立大学法人等が大学改革支援・学位授与機構へ金銭を納付する場合として、大学改革支援・学位授与機構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、財務活動の区分に計上することとなる。

Q 6 7 - 1 国から物品の譲与を受けた場合の資産の取得に関しては、重要な非資金取引としての注記に該当するのか。

A

物品の譲与は、資金を介在せずに資産を取得する取引であり、重要性のある物品の譲与は、非資金取引として注記する事項に該当する。

Q 6 7 - 2 注解 4 7 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、現物出資の受入れによる資産の取得、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、減価償却費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、国立大学法人等の財務内容に大きな変更となるものを意味している。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（これは、業務活動によるキャッシュ・フローを間接法で計算すれば、より明白となる。）。

第 8 章 利益の処分又は損失の処理に関する書類

Q 7 0 - 1 損益計算上の損失が発生した場合、準用通則法第 4 4 条第 1 項に基づく積立

金（1項積立金）を充当し、その次に準用通則法第44条第3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（3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1項積立金と3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当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、文部科学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。

Q71-1 「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 国立大学法人等においては、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等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。（Q78-2参照）
- 3 国立大学法人等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は、授業料に係る増収を除き、業務を効率的に行い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。よって、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。

第9章 国立大学法人等業務実施コスト計算書

Q73-1 国立大学法人等業務実施コスト計算書で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

国立大学法人等業務実施コストは、「国立大学法人等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、国から出資された土地の処分収入に係る大学改革支援・学位授与機構への納付分及び大学改革支援・学位授与機構からの施設費交付事業による交付金については、いずれも国からの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。（注解17参照）

Q73-2 以下に掲げる収入は、国立大学法人等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及び国又は地方公共団体からの補助金等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等戻入
- (2) 資産見返補助金等戻入
- (3) 資産見返寄附金戻入
- (4) 資産見返物品受贈額戻入
- (5) 国からの物品受贈益
- (6) 国からの受託事業収入
- (7) 科学研究費補助金その他の補助金に係る間接経費相当額

A

1 国立大学法人等業務実施コストは、「国立大学法人等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及び国又は地方公共団体からの補助金等に基づく収益以外の収益を控除する。

2 したがって、設問中の(1)のうち運営費交付金を財源とするもの、(2)、(4)、(5)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。(7)については、直接の対価性がないことから、補助金等に基づく収益以外の収益として取扱うことはできない。(1)のうち授業料を財源とするもの及び(3)については、税金からの拠出でないこと、(6)については、対価性があることから、それぞれ控除できるものとする。

3 以上を整理すると次のとおりである。

収入の区分	損益計算上の費用から控除することの可否
①-1 資産見返運営費交付金等戻入のうち運営費交付金を財源とするもの	控除できない。
①-2 資産見返運営費交付金等戻入のうち授業料を財源とするもの	控除できる。
② 資産見返補助金等戻入	控除できない。
③ 資産見返寄附金戻入	控除できる。
④ 資産見返物品受贈額戻入	控除できない。
⑤ 国からの物品受贈益	控除できない。
⑥ 国からの受託事業収入	控除できる。

⑦ 科学研究費補助金その他の補助金に係る間接経費相当額	控除できない。
-----------------------------	---------

Q 7 3 - 3 国立大学法人会計基準に列举されていない一般に機会費用と考えられる、例えば国立大学法人間における資産の無償貸借などの場合に、国立大学法人等業務実施コスト計算書に計上する必要があるか。

A

基準第 7 3 では機会費用を「国又は地方公共団体財産の無償又は減額された使用料による貸借取引」「政府出資等の機会費用」「無利子又は通常よりも有利な条件による融資取引の機会費用」の 3 種類と限定している。なぜなら、機会費用は一般に広い概念であるが会計帳簿に基づくものではなく、通常は財務会計上認識されることはない。しかし、国立大学法人等においてはその制度趣旨に鑑み、国立大学法人等業務実施コスト計算書は文部科学省令で定める公表財務諸表の一つに位置付けられるため、国立大学法人間の比較可能性の観点などから、会計基準において制度的に範囲を限定するものである。したがって、国立大学法人会計基準において列举されている以外の機会費用を国立大学法人等業務実施コスト計算書に計上する必要はない。

Q 7 4 - 1 基準第 8 5 (特定の有価証券の会計処理)が適用される有価証券を発行する投資事業有限責任組合において、保有するその他有価証券の時価評価の増減額については国立大学法人等業務実施コスト計算書に計上しなくてもよいのか。

A

- 1 産業競争力強化法第 2 2 条の規定に基づき国立大学法人等が行う出資事業については、本事業の特性を踏まえ、国民その他の利害関係者に分かりやすい形で財務情報を開示していく必要がある。
- 2 Q 3 1 - 1 0 3 項にもあるとおり、投資事業有限責任組合の保有する公開株式について評価差額の持分相当額は国立大学法人等の財務諸表では、その他有価証券評価差額金に計上されるが、基準第 8 5 (特定の有価証券の会計処理)が適用される場合は、投資事業有限責任組合の保有する公開株式について評価差額の持分相当額を、組合損益(組合が業務の執行により獲得した損益)とともに、「損益外有価証券損益累計額(その他)」勘定に含めることとした。
- 3 これに伴い、国立大学法人等業務実施コスト計算書の「V 損益外有価証券損益累計額(その他)」には、投資事業組合損益相当額及び関係会社株式評価損相当額と合わせて、投資事業有限責任組合が保有するその他有価証券の評価差額(持分相当額)について計上することとする。

Q 7 5 - 1 国又は地方公共団体の財産の無償又は減額された使用料による貸借取引に関し、減額された使用料による貸借取引とはどのような場合を想定しているのか。

A

- 1 減額された使用料による貸借取引とは、国有財産法、物品の無償貸付け及び譲与等に関する法律において、国有財産及び国の物品を国以外の者に対して時価よりも低い対価で貸し付けることができる場合が規定されており、これらの法律を根拠として減額された使用料による貸借取引が行われることを想定したものである。なお、国の財産は、時価による譲渡及び貸付けが原則とされており、法律の規定によらず時価よりも低い対価で貸付けが行われることはない。

2 国又は地方公共団体の財産の無償又は減額された使用料による貸借取引の機会費用とは、当該資産が市場によって提供されたとしたら支払うべきであろうコストと実際の支払額との差額を意味するものであり、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うことが必要である。

3 合理的な仮定計算とは、具体的には以下のとおりとし、特段の事由があれば、その他適切な方法によることとする。

(1) 土地の機会費用

計算式

使用を許可された面積

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

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等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。

(2) 建物の機会費用

計算式 機会費用 = A + B

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

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

(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、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。

3 仮定計算の方法については、国立大学法人等業務実施コスト計算書に注記を行うことにより、客観性・透明性を確保するものとする。

Q75-2 国立大学法人等業務実施コスト計算書における政府出資等の機会費用算定に用いる「一定利率」はどのように決定するのか。また、共通の数値を策定し、各国立大学法人等に通知するなどの周知は行わないのか。

A

1 政府出資等の機会費用は、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、国債の利回りを参考に決定することとなるが、国立大学法人等間の比較可能性が重要であるため、「一定利率」については、各国立大学法人等が共通の数値を使用することとする。

2 具体的に使用すべき「一定利率」については、決算日における10年もの国債の利回り（具体的には、決算日（当日が土・日曜日の場合は直前の営業日）における10年国債（新発債）の利回り）であり、日本相互証券が公表しているものによることとする。

Q75-3 施設費は固定資産を取得したときに資本剰余金に振り替えられるが、決算日において負債として整理される預り施設費又は建設仮勘定見返施設費が存在する場合、当該預り施設費又は建設仮勘定見返施設費も政府出資等に含めて計算するのか。

A

預り施設費又は建設仮勘定見返施設費は、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、国立大学法人等業務実施コストの計算対象と考えるのが適当である。

Q75-4 注解48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。

A

国立大学法人等業務実施コストとは、国立大学法人等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。

Q75-5

- (1) 注解48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。

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48の「等」に含めて考える。(Q75-4参照)
- 2 運営費交付金を財源とした目的積立金を原資とする資本剰余金については、政府からの財源措置によるものではあるが、剰余金となり経営努力認定を受けたことから他の寄附金等の自己収入に準じて考え、政府出資「等」には含めて考えないこととなる。
また、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。

Q75-6 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。

Q75-7 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等において、機会費用算定に用いる「一定利率」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：国立大学法人等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。

Q75-8 国立大学法人等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。

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、国立大学法人等においては、固定資産を取得した際、取得原資拋出者の意図や取得資産の内容等を勘案し、国立大学法人等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、国立大学法人等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 特定償却財産（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、国立大学法人等業務実施コストに計上すべき金額は20となる。

Q75-9 国又は地方公共団体からの無利子又は低利融資を受けている場合の機会費用の算定について、「通常の調達利率」とはどのような金利を用いればよいのか。また、通常の調達利率は、期末時点での金利なのか、又は年間の平均金利なのか。

A

「通常の調達利率」とは、決算日（当日が土・日曜日の場合は直前の営業日）における10年もの国債（新発債）の利回りであり、日本相互証券が公表しているものによるものとする。

第10章 附属明細書及び注記

Q76-1 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 財務報告及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、余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、減価償却費（「第84 特定の償却資産の減価に係る会計処理」及び「第90 資産除去債務に係る特定の除去費用等の会計処理」による損益外減価償却相当額も含む。）並びに減損損失の明細

(単位：千円)

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		減損損失累計額			差引 当期末 残高	摘要
					当期 償却額		当期 損益内	当期 損益外			
有形固定 資産(特定 償却資産)	建 物										
	構築物										
	計										
有形固定 資産(特定 償却資産 以外)	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）、投資その他の資産（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84又は第90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」、「投資その他の資産」についても、基準第84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」、「投資その他の資産」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84に定める特定の償却資産及び第90に定める特定の除却費用等にあつては損益外減価償却相当額の累計額を、無形固定資産及び投資その他の資産にあつては償却累計額を記載すること。
- ⑦ 「減損損失累計額」の欄には、減損損失相当額の累計額を計上することとし、減損損失を損益計算書に計上する場合は「当期損益内」の欄に、減損損失を損益計算書に計上しない場合は「当期損益外」の欄にそれぞれ記載すること。
- ⑧ 期末残高から減価償却累計額及び減損損失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。
- ⑨ 災害による廃棄、滅失等の特殊な理由による増減があつた場合、又は同一の種類のものについて貸借対照表の総資産の1%を超える額の増加若しくは減少があつた場合(ただし、建設仮勘定の減少のうち各資産科目への振替によるものは除く。)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

(単位:千円)

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13(5)から(12)までに掲げられているたな卸資産を対象として、たな卸資産の種類ごとに記載すること。
- 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) 無償使用国有財産等の明細

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			—		困障を含む。
	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 減額された使用料により賃借している国又は地方公共団体の財産についても記載すること。
- ② 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。
- ③ 種別欄は、用途ごとに適宜の名称を付して記載すること。
- ④ 機会費用の金額は、種別ごと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。その場合、当該構築物の主なものを摘要欄に記載すること。
- ⑤ 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

(単位：千円)

事業名	事業概要	施設所有形態	契約先	契約期間	摘 要

(5) 有価証券の明細

(5) - 1 流動資産として計上された有価証券

(単位：千円)

売買目的 有価証券	銘柄	取得 総額	時 価	貸借対照 表計上額	当期損益に含 まれた評価損益	摘 要
	計					
満期保有 目的債券	種類及 び 銘柄	取得 価額	券面総額	貸借対照 表計上額	当期損益に含 まれた評価差額	摘 要
	計					
貸借対照 表 計上額						

(5) - 2 投資その他の資産として計上された有価証券(単位：千円)

満期保有 目的債券	種類 及び 銘柄	取得 価額	券面総額	貸借対照表 計上額	当期損益に 含まれた評 価差額	摘 要
	計					

その他有価証券	種類及び銘柄	取得価額	時価	貸借対照表計上額	当期損益に含まれた評価差額	その他有価証券評価差額	摘要
	計						
貸借対照表計上額							

関係会社株式	銘柄	取得価額	純資産に持分割合を乗じた価額	貸借対照表計上額	当期損益に含まれた評価差額	摘要
	計					
関係会社株式 (基準第85)	銘柄	取得価額	純資産比率割合を乗じた価額	貸借対照表計上額	当期損益外処理した評価差額 ()	摘要
	計					
貸借対照表計上額						

その他の関係会社有価証券	種類及び銘柄	取得価額	貸借対照表計上額	当期損益に含まれた投資事業有限責任組合損益相当額	その他有価証券評価差額	摘要
	計					
その他の関係会社有価証券 (基準第85)	種類及び銘柄	取得価額	貸借対照表計上額	当期損益外処理をした投資事業有限責任組合損益相当額 ()	当期損益外処理をしたその他有価証券評価差額 ()	摘要
	計					
貸借対照表計上額						

(記載上の注意)

- ① 基準第31に定め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 流動資産に計上した有価証券と投資その他の資産に計上した有価証券を区分し、売買目的有価証券、満期保有目的債券、関係会社株式及びその他有価証券に区分して記載すること。
- ③ 為替差損益については、当期費用に含まれた評価差額の欄に括弧書で記載すること。
- ④ その他有価証券の「当期費用に含まれた評価差額」の欄には、基準第31第3項により評価減を行った場合の評価差額を記載すること。

- ⑤ 関係会社株式(基準第85)の「当期損益外処理をした評価差額」の欄には、基準第85「特定の有価証券の会計処理」を行い損益外とした評価損益相当額を記載すること。また、洗替処理を行った前期末の評価損相当額を同欄に括弧書で記載すること。
- ⑥ その他の関係会社有価証券(基準第85)の「当期損益外処理をした投資事業有限責任組合損益相当額」の欄には、基準第85「特定の有価証券の会計処理」を行い損益外とした投資事業有限責任組合損益相当額(当期発生額)を記載すること。また、洗替処理を行った前期末の投資事業有限責任組合損益相当額を同欄に括弧書で記載すること。
- ⑦ その他の関係会社有価証券(基準第85)の「当期損益外処理をしたその他有価証券評価差額」の欄には、投資事業有限責任組合の保有するその他有価証券評価差額金の持分相当額を記載すること。また、洗替処理を行ったその他有価証券評価差額を同欄に括弧書で記載すること。
- ⑧ 産業競争力強化法第22条の規定に基づき国立大学法人等が行う出資事業に伴い取得した有価証券の場合、その旨を摘要欄に記載すること。

(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	当期増加額	当期減少額	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) 長期貸付金の明細

(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
			回収額	償却額		
関係法人長期貸付金						
その他長期貸付金						
〇〇貸付金						
××貸付金						
計						

(記載上の注意)

- ① 長期貸付金の「区分」欄は、関係法人長期貸付金とその他の貸付金に区分し、更に、その他の長期貸付金については、適切な種別等に区分して記載すること。
- ② 長期貸付金について当期減少額がある場合には、その原因の概要を「摘要」欄に記載すること。

(8) 借入金の明細

(単位：千円)

区分	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	平均利率 (%)	返済期限	摘要

計							
---	--	--	--	--	--	--	--

(記載上の注意)

- ① 基準第15(6)に定める長期借入金について記載すること。
- ② 「平均利率」の欄は、加重平均利率を記載すること。

(9) 国立大学法人等債の明細

(単位：千円)

銘柄	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	利率 (%)	償還期限	摘要
計							

(記載上の注意)

当該国立大学法人等の発行している債券（当該事業年度中に償還済みとなったものを含む。）について記載すること。

(10) - 1 引当金の明細

(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
			目的使用	その他		
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（貸倒引当金及び退職給付引当金等を除く。）について、各引当金の設定目的ごとの科目区分により記載すること。
- ② 「当期減少額」の欄のうち「目的使用」の欄には、各引当金の設定目的である支出又は事実の発生があったことによる取崩額を記載すること。
- ③ 「当期減少額」のうち「その他」の欄には、目的使用以外の理由による減少額を記載し、減少の理由を「摘要」欄に記載すること。

(10) - 2 貸付金等に対する貸倒引当金の明細

(単位：千円)

区分	貸付金等の残高			貸倒引当金の残高			摘要
	期首残高	当期増減額	期末残高	期首残高	当期増減額	期末残高	
〇〇貸付金							
計							

(記載上の注意)

- ① 「区分」欄は、貸借対照表に計上した資産の科目ごとに区分して記載すること。
- ② 各々の貸倒見積高の算定方法を「摘要」欄に記載すること。

(10) - 3 退職給付引当金の明細

(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
退職給付債務合計額					
退職一時金に係る債務					
厚生年金基金に係る債務					
未認識過去勤務費用及び未認識 数理計算上の差異					
年金資産					
退職給付引当金					

(記載上の注意)

- ① 基準第15(8)に定める退職給付に係る引当金について記載すること。
- ② 退職給付債務については、基準第35に定める「退職一時金に係る部分」及び「厚生年金基金に係る部分」の二つに区分して記載すること。

(11) 資産除去債務の明細

区 分	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	摘 要

(記載上の注意)

- ① 貸借対照表に計上されている資産除去債務について、当該資産除去債務に係る法的規制等の種類ごとの区分により記載すること。
- ② 資産除去債務に対応する除去費用等について基準第90の特定の有無を「摘要」欄に記載すること。

(12) 保証債務の明細

区 分	期首残高		当期増加		当期減少		期末残高		保証料収益
	件数	金額	件数	金額	件数	金額	件数	金額	金額
		(千円)		(千円)		(千円)		(千円)	(千円)

(記載上の注意)

- ① 本表は、債務保証を有する全ての国立大学法人等が記載すること。
- ② 保証債務損失引当金の明細は、(10) - 1 引当金の明細に記載すること。

(13) 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	資本剰余金					
	施設費					
	運営費交付金					
	授業料					
	補助金等					
	寄附金等					
	目的積立金					
	減資差益					
	損益外除売却差額相当額					
	計					
	損益外減価償却累計額					
	損益外減損損失累計額					
	損益外有価証券損益累計額(確定)					
	損益外有価証券損益累計額(その他)					
	損益外利息費用累計額					
	民間出えん金					
	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 資本剰余金は、その発生源泉の区分に分けて記載すること。
- 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 資本剰余金について当期増加額があり、うち大学改革支援・学位授与機構からの受入相当額がある場合には、当該受入相当額を括弧書で内書きすること。
- ⑥ 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。
- ⑦ 資本剰余金(納付差額)については、損益外除売却差額相当額の欄に記載すること。

(14) 積立金等の明細及び目的積立金の取崩しの明細

(14) - 1 積立金の明細

(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
計					

(記載上の注意)

- ① 「区分」欄は、「準用通則法第44条第1項積立金」等当該積立金の名称を記載すること。
- ② 「摘要」欄は、積立金の当期増減額の理由を記載すること。

(14) - 2 目的積立金の取崩しの明細

(単位：千円)

積立金の名称 及び事業名	〇〇積立金			
	〇〇事業	〇〇事業	〇〇事業	計
土地				
建物				
構築物				
機械装置				
工具器具備品				
図書				
美術品・收藏品				
・・・				
小計				
教育経費				
消耗品費				
備品費				
修繕費				
報酬・委託・手数料				
・・・				
研究経費				
消耗品費				
備品費				
修繕費				
報酬・委託・手数料				
・・・				
診療経費				
材料費				
委託費				
設備関係費				
研修費				
経費				
消耗品費				
備品費				
修繕費				
報酬・委託・手数料				
・・・				
教育研究支援経費				
消耗品費				
備品費				
修繕費				

報酬・委託・手数料				
・・・				
役員人件費				
教員人件費				
職員人件費				
一般管理費				
消耗品費				
備品費				
修繕費				
報酬・委託・手数料				
・・・				
小計				
中期目標期間終了時の積立金への振替額				
合計				

(記載上の注意)

- ① 金額は、積立金の名称ごとに、当該積立金の目的となった事業別に記載すること。
- ② 「事業名」欄は、目的積立金の目的となった事業の名称を記載すること。
- ③ 「中期目標期間終了時の積立金への振替額」は、「事業名」をその他として記載すること。

(15) 業務費及び一般管理費の明細

(単位：千円)

教育経費	
消耗品費	×××
備品費	×××
印刷製本費	×××
水道光熱費	×××
旅費交通費	×××
通信運搬費	×××
賃借料	×××
車両燃料費	×××
福利厚生費	×××
保守費	×××
修繕費	×××
損害保険料	×××
広告宣伝費	×××
行事費	×××
諸会費	×××
会議費	×××
報酬・委託・手数料	×××
奨学費	×××
減価償却費	×××
貸倒損失	×××
徴収不能引当金繰入額	×××

雑費		×××	×××
研究経費			
消耗品費		×××	
備品費		×××	
印刷製本費		×××	
水道光熱費		×××	
旅費交通費		×××	
通信運搬費		×××	
賃借料		×××	
車両燃料費		×××	
福利厚生費		×××	
保守費		×××	
修繕費		×××	
損害保険料		×××	
広告宣伝費		×××	
行事費		×××	
諸会費		×××	
会議費		×××	
報酬・委託・手数料		×××	
減価償却費		×××	
貸倒損失		×××	
貸倒引当金繰入額		×××	
雑費		×××	×××
診療経費			
材料費			
医薬品費	×××		
診療材料費	×××		
医療消耗器具備品費	×××		
給食用材料費	×××	×××	
委託費			
検査委託費	×××		
給食委託費	×××		
寝具委託費	×××		
医事委託費	×××		
清掃委託費	×××		
保守委託費	×××		
その他の委託費	×××	×××	
設備関係費			
減価償却費	×××		
機器賃借料	×××		
地代家賃	×××		
修繕費	×××		
機器保守費	×××		
機器設備保険料	×××		

車両関係費	×××	×××	
研修費		×××	
経費			
消耗品費	×××		
備品費	×××		
印刷製本費	×××		
水道光熱費	×××		
旅費交通費	×××		
通信運搬費	×××		
賃借料	×××		
福利厚生費	×××		
保守費	×××		
損害保険料	×××		
広告宣伝費	×××		
行事費	×××		
諸会費	×××		
会議費	×××		
報酬・委託・手数料	×××		
奨学費	×××		
職員被服費	×××		
貸倒損失	×××		
徴収不能引当金繰入額	×××		
雑費	×××	×××	×××
教育研究支援経費			
消耗品費		×××	
備品費		×××	
印刷製本費		×××	
水道光熱費		×××	
旅費交通費		×××	
通信運搬費		×××	
賃借料		×××	
車両燃料費		×××	
福利厚生費		×××	
保守費		×××	
修繕費		×××	
損害保険料		×××	
広告宣伝費		×××	
行事費		×××	
諸会費		×××	
会議費		×××	
報酬・委託・手数料		×××	
減価償却費		×××	
貸倒損失		×××	
貸倒引当金繰入額		×××	
雑費		×××	×××

受託研究費				
教員人件費				
常勤教員給与				
給料	×××			
賞与	×××			
賞与引当金繰入額	×××			
退職給付費用	×××			
法定福利費	×××	×××		
非常勤教員給与				
給料	×××			
賞与	×××			
賞与引当金繰入額	×××			
退職給付費用	×××			
法定福利費	×××	×××	×××	
職員人件費				
常勤職員給与				
給料	×××			
賞与	×××			
賞与引当金繰入額	×××			
退職給付費用	×××			
法定福利費	×××	×××		
非常勤職員給与				
給料	×××			
賞与	×××			
賞与引当金繰入額	×××			
退職給付費用	×××			
法定福利費	×××	×××	×××	
消耗品費				×××
備品費				×××
印刷製本費				×××
水道光熱費				×××
旅費交通費				×××
通信運搬費				×××
賃借料				×××
車両燃料費				×××
福利厚生費				×××
保守費				×××
修繕費				×××
損害保険料				×××
広告宣伝費				×××
行事費				×××
諸会費				×××
会議費				×××
報酬・委託・手数料				×××
減価償却費				×××

貸倒損失			×××	
貸倒引当金繰入額			×××	
雑費			×××	×××
共同研究費				
教員人件費				
常勤教員給与				
給料	×××			
賞与	×××			
賞与引当金繰入額	×××			
退職給付費用	×××			
法定福利費	×××	×××		
非常勤教員給与				
給料	×××			
賞与	×××			
賞与引当金繰入額	×××			
退職給付費用	×××			
法定福利費	×××	×××	×××	
職員人件費				
常勤職員給与				
給料	×××			
賞与	×××			
賞与引当金繰入額	×××			
退職給付費用	×××			
法定福利費	×××	×××		
非常勤職員給与				
給料	×××			
賞与	×××			
賞与引当金繰入額	×××			
退職給付費用	×××			
法定福利費	×××	×××	×××	
消耗品費			×××	
備品費			×××	
印刷製本費			×××	
水道光熱費			×××	
旅費交通費			×××	
通信運搬費			×××	
賃借料			×××	
車両燃料費			×××	
福利厚生費			×××	
保守費			×××	
修繕費			×××	
損害保険料			×××	
広告宣伝費			×××	
行事費			×××	
諸会費			×××	

会議費			×××	
報酬・委託・手数料			×××	
減価償却費			×××	
貸倒損失			×××	
貸倒引当金繰入額			×××	
雑費			×××	×××
受託事業費				
教員人件費				
常勤教員給与				
給料	×××			
賞与	×××			
賞与引当金繰入額	×××			
退職給付費用	×××			
法定福利費	×××	×××		
非常勤教員給与				
給料	×××			
賞与	×××			
賞与引当金繰入額	×××			
退職給付費用	×××			
法定福利費	×××	×××	×××	
職員人件費				
常勤職員給与				
給料	×××			
賞与	×××			
賞与引当金繰入額	×××			
退職給付費用	×××			
法定福利費	×××	×××		
非常勤職員給与				
給料	×××			
賞与	×××			
賞与引当金繰入額	×××			
退職給付費用	×××			
法定福利費	×××	×××	×××	
消耗品費			×××	
備品費			×××	
印刷製本費			×××	
水道光熱費			×××	
旅費交通費			×××	
通信運搬費			×××	
賃借料			×××	
車両燃料費			×××	
福利厚生費			×××	
保守費			×××	
修繕費			×××	

損害保険料			×××	
広告宣伝費			×××	
行事費			×××	
諸会費			×××	
会議費			×××	
報酬・委託・手数料			×××	
減価償却費			×××	
貸倒損失			×××	
貸倒引当金繰入額			×××	
雑費			×××	×××
役員人件費				
報酬		×××		
賞与		×××		
賞与引当金繰入額		×××		
退職給付費用		×××		
法定福利費		×××	×××	
教員人件費				
常勤教員給与				
給料	×××			
賞与	×××			
賞与引当金繰入額	×××			
退職給付費用	×××			
法定福利費	×××	×××		
非常勤教員給与				
給料	×××			
賞与	×××			
賞与引当金繰入額	×××			
退職給付費用	×××			
法定福利費	×××	×××	×××	
職員人件費				
常勤職員給与				
給料	×××			
賞与	×××			
賞与引当金繰入額	×××			
退職給付費用	×××			
法定福利費	×××	×××		
非常勤職員給与				
給料	×××			
賞与	×××			
賞与引当金繰入額	×××			
退職給付費用	×××			
法定福利費	×××	×××	×××	
一般管理費				
消耗品費		×××		
備品費		×××		

印刷製本費	×××	
水道光熱費	×××	
旅費交通費	×××	
通信運搬費	×××	
賃借料	×××	
車両燃料費	×××	
福利厚生費	×××	
保守費	×××	
修繕費	×××	
損害保険料	×××	
広告宣伝費	×××	
行事費	×××	
諸会費	×××	
会議費	×××	
報酬・委託・手数料	×××	
租税公課	×××	
減価償却費	×××	
貸倒損失	×××	
貸倒引当金繰入額	×××	
雑費	×××	×××

(記載上の注意)

- ① 大項目及び中項目における金額は、損益計算書における業務費の表示科目の金額に一致する。
- ② 内訳科目については、必要に応じ適当な科目を追加し、又は重要性の乏しい科目については合算して表示することができる。重要性の乏しい科目とは、その金額が、業務費にあつては教育経費等の目的別分類科目ごとの合計額について、一般管理費にあつてはその合計額について百分の一を下回る科目をいう。
- ③ 常勤・非常勤の定義については、「国立大学法人等の役員の報酬等及び教職員の給与の水準の公表方法等について（ガイドライン）」（総務大臣策定）によること。

(16) 運営費交付金債務及び運営費交付金収益の明細

(16)－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							

(記載上の注意)

- ① 運営費交付金収益の合計額が損益計算書の運営費交付金収益の額と一致しない場合には、その旨、その理由及びその金額を注記する。
- ② 資産見返運営費交付金には、運営費交付金債務から振り替えられたもののみを記載し、授業料債務から振り替えられたものを除くこと。

(16) - 2 運営費交付金収益

(単位: 千円)

業務等区分	X 0 年度交付分	X 1 年度交付分	X 2 年度交付分	合 計
合 計				

(記載上の注意)

運営費交付金収益の合計額が損益計算書の運営費交付金収益の額と一致しない場合には、その旨、その理由及びその金額を注記する。

(17) 運営費交付金以外の国等からの財源措置の明細

(17) - 1 施設費の明細

(単位: 千円)

区 分	当期交付額	左の会計処理内訳			摘 要
		建設仮勘定見返施設費	資本剰余金	その他	
計					

(記載上の注意)

- ① 当期交付額は、補助金等の額の確定が行われた額を記載すること（精算による国庫返還額を含まず、出納整理期間における精算交付予定額を含む。）。
- ② 「区分」欄は、補助金等の交付決定の区分ごとにその名称を記載すること。

(17) - 2 補助金等の明細

(単位: 千円)

名称	交付元	経費の別	期首残高	当期交付額	当期振替額					期末残高	摘要
					建設仮勘定見返補助金等	資産見返補助金等	資本剰余金	長期預り補助金等	収益		
合計		直接経費									
		間接経費									
		計									

(記載上の注意)

- ① 当期交付額は、補助金等の額の確定が行われた額を記載すること（精算による国庫返還額を含まず、出納整理期間における精算交付予定額を含む。）。
- ② 収益計上の合計額が損益計算書の補助金等収益の額と一致しない場合には、その旨、その理由及びその金額を注記する。
- ③ 「名称」欄は、補助金等の交付決定の区分ごとにその名称を記載すること。

- ④ 「経費の別」欄には、直接経費、間接経費の別を記載すること。
 ⑤ 「摘要」欄には、当期交付決定額を記載すること。

(18) 役員及び教職員の給与の明細

(単位：千円、人)

区 分		報酬又は給料等		法定福利費	退職給付	
		金額	支給人員	金額	金額	支給人員
役 員	常 勤	()	()	()	()	()
	非常勤	()	()	()	()	()
	計	()	()	()	()	()
教 員	常 勤	()	()	()	()	()
	非常勤	()	()	()	()	()
	計	()	()	()	()	()
職 員	常 勤	()	()	()	()	()
	非常勤	()	()	()	()	()
	計	()	()	()	()	()
合 計	常 勤	()	()	()	()	()
	非常勤	()	()	()	()	()
	計	()	()	()	()	()

(記載上の注意)

- ① 常勤・非常勤の定義等は、「国立大学法人等の役員の報酬等及び職員の給与の水準の公表方法等について(ガイドライン)」(総務大臣策定)によること。
- ② 役員に対する報酬等の支給の基準の概要(例：役員の報酬月額、退職手当の計算方法)並びに教職員に対する給与及び退職手当の支給の基準の概要(例：一般職国家公務員に準拠、退職手当の計算方法)を注記すること。
- ③ 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、その旨を注記すること。
- ④ 支給人員数は、年間平均支給人員数によることとし、その旨を注記すること。
- ⑤ 金額、支給人員の単位は千円、人とすること。
- ⑥ 上段括弧内には、承継職員等に係る金額及び支給人員を内数で記載すること。
- ⑦ 中期計画において損益計算書と異なる範囲で予算上の人件費が定められている場合は、その旨及び差異の内容を注記すること。
- ⑧ 「金額」欄は、損益計算書の役員人件費、教員人件費及び職員人件費の計上額に基づいて記載す

ること。

⑨ 「報酬又は給料等」は、「賞与」及び「賞与引当金繰入額」を含める。

(19) 開示すべきセグメント情報

(単位：千円)

区 分	附属病院	△△ 研究 所	附属 学校		小 計	出資 事業等	法人共通	合 計
業務費用 業務費 教育経費 研究経費 診療経費 教育研究支援経費 受託研究費 共同研究費 受託事業費 人件費 一般管理費 財務費用 雑損								
小 計								
業務収益 運営費交付金収益 学生納付金収益 附属病院収益 受託研究収益 共同研究収益 受託事業等収益 寄附金収益 財務収益 雑益								
小 計								
業務損益								
土地 建物 構築物 ： その他 附属資産								

(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 出資事業セグメントには、産業競争力強化法第22条の規定に基づき国立大学法人等が行う出資事業等が該当する。
- ⑥ 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こと。また、その内訳として土地、建物、構築物のほか、法人全体としての科目残高が貸借対照表の総資産の10%を超える資産科目について記載すること。
- ⑦ 帰属資産については⑥のほか、産業競争力強化法第22条の規定に基づき国立大学法人等が行う出資事業に伴い取得した有価証券(関係会社株式、その他の関係会社有価証券)を区分して記載すること。
- ⑧ 業務費用及び業務収益のうち各セグメントに配賦しなかったもの及び各セグメントへ配賦不能な一般管理費については、法人共通の欄に記載し、その金額及び主な内容を注記すること。財務費用は、関連するセグメントが特定できる場合は、当該セグメントに計上すること。
- ⑨ 帰属資産のうち各セグメントに配賦しなかったものは、法人共通の欄に記載し、その金額及び主な内容を注記すること。現金預金は、原則として法人共通に計上するが、当該資産を管理するセグメントに計上することができる。
- ⑩ 目的積立金の取崩しを財源とする費用が発生した場合は、その旨及び各セグメント別の金額を注記すること。
- ⑪ 減価償却費、損益外減価償却相当額、損益外減損損失相当額、損益外有価証券損益相当額(確定)、損益外有価証券損益相当額(その他)、損益外利息費用相当額及び損益外除売却差額相当額並びに引当外賞与増加見積額及び引当外退職給付増加見積額は、各セグメント別の金額を注記すること。
- ⑫ 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。ただし、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。
- ⑬ 附属病院セグメントを記載する場合、人件費は、勤務実態により記載するが、附属病院帰属の教員、コ・メディカル、職員の人件費は、帰属により計上し、必要に応じ補正する。医学部臨床系帰属教員の人件費は、勤務時間に相当する人件費を附属病院セグメントと医学部等のその他セグメントに区分するが、把握不能な時間がある場合は、医学部等のその他セグメントに計上する。医学部基礎系、研究所等帰属教員の人件費は、帰属するセグメントに区分するが、病院における勤務時間に相当する人件費は附属病院セグメントに計上する。
- ⑭ 附属病院セグメントを記載する場合、附属病院セグメントにおける教育経費は、卒後臨床研修、専門医研修、附属病院において企画立案管理される公開講座及びOJT以外の研修に要する経費とする。研究経費は、病理部における臨床研究やプロジェクト研究など、附属病院として組織又はプロジェクトとして実施される研究に要する経費とする。また、一般管理費は、管理業務を行う管理課・総務課等に要する経費(医事課を除く。)、病院運営会議の運営に要する経費等の管理経費及び附属病院の業務経費のうち、他の区分に属さない業務経費を対象とする。
- ⑮ 附属病院セグメントを記載する場合、附属病院セグメントにおける運営費交付金収益は、標準運営費交付金、附属病院運営費交付金、教育研究診療経費及び特別経費などのうち附属病院において使用されると考えられるものに関する収益化額を計上する。学内プロジェクト又は運営財源の不足などにより附属病院に関する学内予算がこれと異なる場合は、その差異の理由及び金額について注記する。

(20) 寄附金の明細

区 分	当期受入額	件数	摘 要
	(千円)	(件)	
合 計			

(記載上の注意)

- ① 当事業年度において受け入れた寄附金(現物寄附を含む。)の明細を記載すること。
- ② 区分は、上記(19)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。セグメント情報の開示を行っていない場合は、区分の必要はない。
- ③ 現物寄附がある場合には、摘要欄にその金額、件数などの概要を記載すること。

(21) 受託研究の明細

(単位：千円)

委託者	経費の別	期首残高	当期受入額	受託研究収益	期末残高
国	直接経費				
	間接経費				
地方公共団体	直接経費				
	間接経費				
独立行政法人	直接経費				
	間接経費				
国立大学法人	直接経費				
	間接経費				
株式会社等	直接経費				
	間接経費				
その他	直接経費				
	間接経費				
合計	直接経費				
	間接経費				

(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及び損益計算書に計上された受託研究収益のうち受託研究に係る明細を記載すること。
- ② 「委託者」は、国、地方公共団体、独立行政法人、国立大学法人、株式会社等、その他の別を記載すること。
- ③ 「経費の別」欄には、直接経費、間接経費の別を記載すること。
- ④ 「地方公共団体」には、地方自治体が資本金、基本金その他これらに準ずるものの四分の一以上を出資している法人(地方自治法施行令第140条の7第1項)を含む。これらには地方独立行政法人、地方三公社、第三セクター等がある。
- ⑤ 「国立大学法人」には、大学共同利用機関法人を含めること。

- ⑥ 「株式会社等」は、会社法に規定する株式会社及び持分会社を指すが、④に規定する第三セクターは含めない。

(22) 共同研究の明細

(単位：千円)

共同研究契約の相手方	経費の別	期首残高	当期受入額	共同研究収益	期末残高
国	直接経費				
	間接経費				
地方公共団体	直接経費				
	間接経費				
独立行政法人	直接経費				
	間接経費				
国立大学法人	直接経費				
	間接経費				
株式会社等	直接経費				
	間接経費				
その他	直接経費				
	間接経費				
合計	直接経費				
	間接経費				

(記載上の注意)

- ① 貸借対照表に計上された前受共同研究等及び損益計算書に計上された共同研究収益に係る明細を記載すること。
- ② 「共同研究の相手方」は、国、地方公共団体、独立行政法人、国立大学法人、株式会社等、その他の別を記載すること。
- ③ 「経費の別」欄には、直接経費、間接経費の別を記載すること。
- ④ 「地方公共団体」には、地方自治体が資本金、基本金その他これらに準ずるものの四分の一以上を出資している法人（地方自治法施行令第140条の7第1項）を含む。これらには地方独立行政法人、地方三公社、第三セクター等がある。
- ⑤ 「国立大学法人」には、大学共同利用機関法人を含めること。
- ⑥ 「株式会社等」は、会社法に規定する株式会社及び持分会社を指すが、④に規定する第三セクターは含めない。

(23) 受託事業等の明細

(単位：千円)

委託者等	経費の別	期首残高	当期受入額	受託事業等収益	期末残高
国	直接経費				
	間接経費				
地方公共団体	直接経費				
	間接経費				
独立行政法人	直接経費				

	間接経費				
国立大学法人	直接経費				
	間接経費				
株式会社	直接経費				
	間接経費				
その他	直接経費				
	間接経費				
合計	直接経費				
	間接経費				

(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 「委託者等」は、国、地方公共団体、独立行政法人、国立大学法人、株式会社等、その他の別を記載すること。
- ③ 「経費の別」欄には、直接経費、間接経費の別を記載すること。
- ④ 「地方公共団体」には、地方自治体が資本金、基本金その他これらに準ずるものの四分の一以上を出資している法人（地方自治法施行令第140条の7第1項）を含む。これらには地方独立行政法人、地方三公社、第三セクター等がある。
- ⑤ 「国立大学法人」には、大学共同利用機関法人を含めること。
- ⑥ 「株式会社等」は、会社法に規定する株式会社及び持分会社を指すが、④に規定する第三セクターは含めない。

(24) 科学研究費補助金の明細

(単位：千円)

種 目	当期受入	件 数	摘 要
	()		
	()		
	()		
合 計	()		

(記載上の注意)

- ① 本明細は、文部科学省又は独立行政法人日本学術振興会から交付される科学研究費補助金及び以下の条件を満たすもの及びこれと同等のもの（以下「科学研究費補助金等」という。）を記載対象とする。
 - (ア)「補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律」が適用されること。
 - (イ)補助事業者が個人又はグループであること。
 - (ウ)補助事業者を公募により決定されること。
 - (エ)補助事業者の属する機関等により経理を行うことを義務付けられていること。
- ② 当該年度において受け入れた科学研究費補助金等の明細を記載すること。
- ③ 種目は、科学研究費補助金等の研究種目等に従い記載すること。
- ④ 間接経費相当額を記載し、直接経費相当額については、外数として括弧内に記載すること。

(25) 上記以外の主な資産、負債、費用及び収益の明細

基準では、附属明細書により開示することが適当と判断される事項のうち、各国立大

学法人等において共通して質的又は金額的に重要な事項を基準第76(1)から(24)までに示しているが、国立大学法人等の様態のみならず、特定時点のその国立大学法人等の置かれている状況いかんによっては、(1)から(24)までに示した事項以外の事項についても附属明細書として開示することが適当と判断される場合が考えられる。

このような場合に備えて基準に盛り込まれたのが(25)の「上記以外の主な資産、負債、費用及び収益の明細」である。したがって、必ずしもこの(25)の明細書を作成しなければならないというわけではないが、各国立大学法人等においては各年度ごとに記載の必要性を慎重に吟味することが求められる。

記載の必要性の判断に当たっては

- ① 金額的に重要な事項であるか、又は質的に重要な事項（金額が僅少な事項は多くの場合に除かれる。）であるか否か。
- ② 貸借対照表等の諸表における表示のみでは、財務報告の利用者の「国立大学法人等の業務の遂行状況についての的確な把握」又は「国立大学法人等の業績の適正な評価」に資すると言えず、このため補足的な情報開示が必要と判断されるか否か
- ③ 明細書の形式による開示が適当と判断されるか否か。

という観点について吟味されるべきであり、以上の観点全てから必要と判断される事項が、附属明細書として開示されることとなる。

なお、上記の①及び②の観点から必要とされた事項であって、③の観点から不要となる場合には、注記として開示されることとなる。

Q76-1-2 附属明細書の「運営費交付金債務及び運営費交付金収益の明細」において、運営費交付金債務は交付年度ごとに「期首残高」「交付金当期交付額」「当期振替額」「期末残高」を記載することとされている。一方で、運営費交付金は用途を定めない渡し切りの交付金であることから、第2事業年度以降において、繰り越された運営費交付金と当年度に交付された運営費交付金のいずれを優先的に使うのかは各国立大学法人等の判断になると考えられる。このような観点から、当該附属明細書における第2事業年度以降は具体的にどのように記載すればよいのか。

また、同様式における「業務等区分」は、具体的にどのように記載すればよいのか。

A

1 「運営費交付金債務及び運営費交付金収益の明細」への記載方法としては以下の2つの方法が考えられる。

(第1法) 運営費交付金が交付年度ごとに区分されているものとして支出した結果を記載する方法

(第2法) 各年度に交付された運営費交付金につき、前年度繰越分と当年度交付額を合算した上で、例えば、前年度に交付された運営費交付金を先に充当するとみなして記載する方法

国立大学法人等の内部における運営費交付金に係る予算配分の方法の相違により、それぞれの事業等の実態に応じて採用すべきものであり、いずれの方法を採用するかは各国立大学法人等の判断によるものである。

2 また、国立大学法人等の業務は多岐多様にわたるため、運営費交付金の状況を把握するためには、一定の観点ごとにその状態を示す必要があると考えられる。運営費交付金債務は、おおむねその用途の特性や特定性により収益化方法が異なることから、当該事業等区分については、当該収益化基準ごとによることを基本とし、必要に応じて業務内訳を記載するなどの取扱いも認容される。

Q 7 6 - 2 決算報告書について、以下の事項の取扱いはどのようになるか。

- ① 決算報告書で記載される予算とは年度計画に記載している予算と同一と解してよいか。
- ② 予算執行の段階で予算を変更した場合に、当該事項を決算報告書に反映させる必要があるか。
- ③ 決算報告書で記載される決算はどのように解すればよいか。

A

- 1 国立大学法人等においては、準用通則法第31条第1項の規定に基づく年度計画の一項目として、予算が公表されている。決算報告書は当該予算の執行状況を表すものであると想定されることから、決算報告書に記載される予算は年度計画に記載されている予算と同一のものである。
- 2 年度計画自体を変更せずに、例えば、一般管理費として割り当てられた予算を合理的な理由に基づき業務経費として執行した場合、決算報告書の予算区分は変更せず、決算額を業務経費として処理する。この処理により生じる差額の発生理由は備考欄において簡潔に記載することとなる。
- 3 決算報告書は割当予算に対してその執行状況を報告する準拠性報告であるから、決算額は予算執行した金額を記載すべきである。

決算報告書は財務諸表と併せて文部科学大臣に提出され、承認を受けた後、一般の閲覧に供されることとなる。そのため、財務諸表に記載されている数値と予算執行額との関係を明確に開示することが、財務諸表及び決算報告書の利用者の理解可能性を高めることになる。しかしながら、基準第38の規定により、国立大学法人等の財務諸表は発生主義により処理することが定められており、必ずしも財務諸表上の数値と予算執行額が一致するものではない。

これは、決算報告書は、国における会計認識基準に準じ、現金主義を基礎としつつ出納整理期の考え方を踏まえ、一部発生主義を取り入れて国立大学法人等の運営状況の報告を求める位置付けとしているためであり、国立大学法人等の運営状況に対する見込みである年度計画における予算と対比して表すことにより、国立大学法人等の運営状況について国のベースで表示することになる。

Q 7 6 - 2 - 2 決算報告書における決算額には各区分における前年度からの繰越額は反映させるのか否か。また、前年度からの繰越額を決算額に反映させる場合には別記して表示するのか。

A

決算報告書における決算額において前事業年度からの繰越しに係る決算額と当期分に係る決算額とを区分することは特に必要なく、予算との重要な差があれば、注記等で明らかにすることで足りる。

Q 7 6 - 3 固定資産をグルーピングして表示することが適切な場合とは、どのような場合か。また、国立大学法人等が実施する業務の目的ごととは、具体的には何か。

A

国立大学法人等においては、設立時に国から現物出資又は無償譲与されるなど、業務の遂行に当たって、固定資産は重要な資源であり、説明責任の観点からも明瞭な表示が要請されるところである。一方、業務の内容が多岐にわたる場合には、その業務ごとのセグメントに係る財務情報を開示することが要請されており、開示すべき資産情報は当該セグメントに属する帰属資産である。（基準第40、注解36参照）

さらに、国立大学法人に共通に開示すべきセグメント区分としては、附属病院を有する国立大学法人においては附属病院とし、大学共同利用機関法人においては、法人化に際して集合して機構となった個々の研究所とされている。（Q40-1参照）

以上から、固定資産をグルーピングして表示することが適切な場合とは、原則としてQ40-1に従って附属病院を有する国立大学法人及び大学共同利用機関が、セグメントを区分して開示している場合とする。また、国立大学法人等が実施する業務の目的ごととは当該セグメント区分ごとの意味であり、共通に開示すべきセグメント区分以外でも、各法人が適当と考える区分によってセグメント情報を開示した場合においては、そのセグメント資産に重要性がある場合には当該セグメントごとの固定資産の状況を開示するものとする。

Q77-1 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、国立大学法人等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、実際の支出の全部又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又は施設の工事請負契約又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二つに分類される。
- 2 重要な債務負担行為について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等の業務に照らし、内容的又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ことであり、ここでいう債務負担行為とは趣旨が異なる。

Q77-2 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77第1項、注解52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

- 1 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等が作成した日のことである。
- 2 しかしながら、企業会計においては、後発事象は「会社計算規則」（平成18年法務省令第13号）に定める計算書類に記載されるが、民間企業は計算書類を監査役又は監査委員会に提出する日までに発生した後発事象を計算書類に記載している。また、会計監査人の監査を受ける会社法上の会計監査人設置会社においては、計算書類受領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、計算書類に記載することとされている。（「後発事象に関する監査上の取扱い」（日本公認会計士協会監査・保証実務委員会報告第76号）参照）このように、後発事象の開示目的を鑑みれば、国立大学法人等においても、監事の監査を受けるための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監事の監査報告日又は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と考える。

Q77-3 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。また、その他の注記事項としては、どのようなものがあるか。

A

財務諸表に注記すべき会計方針は注解5 1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。

注記については国立大学法人等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考えられる。例えば、附属病院において法人設立時に国から承継され、資産見返勘定を立てて会計処理を行っている診療機器等については、当該資産見返勘定に係る当期の資産見返勘定戻入額を記載することとする。

(重要な会計方針)

1. 運営費交付金収益及び授業料収益の計上基準

期間進行基準を採用している。

なお、退職一時金については費用進行基準を、また、プロジェクト研究の一部については業務達成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、主な資産の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（国立大学法人会計基準第8 4）及び資産除去債務に対応する特定の除去費用等（国立大学法人会計基準第9 0）に係る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. 賞与引当金及び見積額の計上基準

(賞与引当金を計上しない場合)

賞与については、翌期以降の運営費交付金により財源措置がなされるため、賞与引当金は計上していない。なお、国立大学法人等業務実施コスト計算書における引当外賞与増加見積額は、当事業年度末の引当外賞与見積額から前事業年度末の同見積額を控除した額を計上している。

(賞与引当金を計上する場合)

賞与引当金は、翌期以降の運営費交付金により財源措置がなされない教職員への賞与の支払に備えるため、当該教職員に対する賞与支給見込額のうち、当事業年度に帰属する額を計上している。

4. 退職給付に係る引当金及び見積額の計上基準並びに退職給付費用の処理方法

(退職給付引当金を計上しない場合)

退職一時金については、運営費交付金により財源措置がなされるため、退職給付に係る引当金は計上していない。

厚生年金基金から支給される年金給付については、運営費交付金により厚生年金基金への掛金及び年金基金積立不足額に関して財源措置がなされるため、退職給付に係る引当金は計上していない。

なお、国立大学法人等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、基準第35に基づき計算された退職一時金及び年金給付に係る退職給付引当金の当期増加額を計上している。
(退職給付引当金を計上する場合)

(1) 全ての制度を原則法で処理している場合

職員の退職給付に備えるため、当該事業年度末における退職給付債務及び年金資産の見込額に基づき計上している。

退職給付債務の算定にあたり、退職給付見込額を当事業年度末までの期間に帰属させる方法については期間定額基準によっている。

過去勤務費用は、その発生時の職員の平均残存勤務期間以内の一定の年数(○年)による定額法により費用処理している。数理計算上の差異は、各事業年度の発生時における職員の平均残存勤務期間以内の一定の年数(○年)による定額法により按分した額をそれぞれ発生の翌事業年度から費用処理することとしている。

(2) 退職一時金について簡便法を採用している場合

厚生年金基金から支給される年金給付については、職員の退職給付に備えるため、当該事業年度末における退職給付債務及び年金資産の見込額に基づき計上している。

退職給付債務の算定にあたり、退職給付見込額を当事業年度末までの期間に帰属させる方法については期間定額基準によっている。

過去勤務費用は、その発生時の職員の平均残存勤務期間以内の一定の年数(○年)による定額法により費用処理している。数理計算上の差異は、各事業年度の発生時における職員の平均残存勤務期間以内の一定の年数(○年)による定額法により按分した額をそれぞれ発生の翌事業年度から費用処理することとしている。

退職一時金については、期末自己都合要支給額を退職給付債務とする方法を用いた簡便法を適用している。

5. 有価証券の評価基準及び評価方法

(1) 売買目的有価証券

時価法(売却原価は移動平均法により算定)

(2) 満期保有目的債券

償却原価法(利息法)

(3) 関係会社株式

移動平均法による原価法(持分相当額が下落した場合は、持分相当額)

(4) その他の関係会社有価証券

投資事業有限責任組合契約に基づき取得した有価証券(金融商品取引法第2条第2項により有価証券とみなされるもの)については、組合契約に規定される決算報告日に応じて入手可能な最近の決算書を基礎とし、持分相当額を純額で取り込む方法によっております。

(5) その他有価証券

期末日の市場価格等に基づく時価法

(評価差額は純資産直入法により処理し、売却原価は移動平均法により算定)

6. 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

ただし、医薬品及び診療材料については、平成〇〇年までの間、評価方法は最終仕入原価法による。

7. 債券発行差額の償却方法

債券発行差額は、債券の償還期間にわたって利息法により償却している。

8. 外貨建資産及び負債の本邦通貨への換算基準

外貨建金銭債権債務は、期末日の直物為替相場により円貨に換算し、換算差額は損益として処理している。

9. 国立大学法人等業務実施コスト計算書における機会費用の計上方法

(1) 国等の財産の無償又は減額された使用料による賃借取引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

10年利付政府保証債の平成××年3月末利回りを参考に××%で計算している。

(3) 国等からの無利子又は通常よりも有利な条件による融資取引の機会費用の計算に使用した利率

10年利付政府保証債の平成××年3月末利回りを参考に××%で計算している。

10. リース取引の会計処理

リース料総額が××円以上のファイナンス・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1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1年を超えるリース期間に係る未経過リース料〇〇千円

11. 消費税等の会計処理

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。

Q77-3-2 国立大学法人等の主要な業務の廃止、他の国立大学法人等との統合等を行う旨の閣議決定、法律の成立又は法案の国会提出がなされた場合に注記事項として財務諸表の開示は必要か。

A

国立大学法人等の主要な業務の廃止他の国立大学法人等との統合等は法人運営上の重要事項であるので、国立大学法人等に上記のような状況が生じた場合は基準第77に規定されている「その他国立大学法人等の状況を適切に開示するために必要な会計情報」の注記として開示が必要である。

Q77-3-3 「一定の項目」とは具体的に何を示すのか。その開示は具体的にどのように行うのか。

A

1 国立大学法人等には、発生主義を適用していることに加えて、法人移行時における固有の会計処理等に起因して、現金の剰余に結びつかない多額の利益が発生している。このことは、国立大学法人等の財務諸表の利用者の判断に際し誤解を与える一因ともなっているおそれがある。このため、それら利益のうち、「一定の項目」については、その内容及び金額を継続して財務諸表に注記するものとされている。

2 当該「一定の項目」とは、次に掲げるものとし、附属病院を有する国立大学法人はこれらを注記することとする。

① 附属病院に関する借入金の元金償還額（大学改革支援・学位授与機構債務負担金の償還額を含み、NTT無利子貸付金の償還額は含まない。）、当該借入金により取得した資産の減価償却費及びその差額

② 法人移行時に国から承継した資産見返物品受贈額のうち、対応する資産の減価償却費が診療経費に分類されるものに関する資産見返物品受贈額戻入

③ 法人移行時に国から承継した未収附属病院収入のうち、債権受贈益として収益計上されたもの。ただし、法人移行時に当該債権に係る徴収不能引当金繰入額を計上していた場合はその額を除く。

④ 法人移行時に国から承継した附属病院に係る医薬品及び診療材料見合いの収益計上額

3 上記の①は、国からの承継時において時価評価等により借入金見合いの資産の額が当該借入金に係る債務負担額を下回っていたという法人移行時における特殊な状況や、借入金の償還期間と当該借入金によって整備された資産の耐用年数との間にタイムラグがあることに起因するものである。

4 ②は、国立大学法人等が獲得した附属病院収益と診療機器等に係る減価償却費見合いの資産見返物品受贈額戻入が二重になっていることに起因するものである。

5 ③及び④は、国立大学法人等が事業を実施していく上で常時一定水準を保持しなければならない財産的基礎であるが、法人移行時の処理として、国からの出資という方法を執らず、国からの譲与という方法をとったものであり、当該譲与に係る利益は計上されるものの、見合いの未収附属病院収入、医薬品及び診療材料は、一旦現金化されたとしても事業上の必要性から常に財産的基礎として維持するものであるため、現金の余剰を生み出していないことに起因するものである。

6 注記は、損益計算書及び貸借対照表のそれぞれに、次のように行うものとする。

① 損益計算書の注記

注) 当期総利益のうち、法人移行時における固有の会計処理等に起因するもの

① 国からの承継時において、附属病院の建物、構築物等の時価評価等により、借入金見合いの資産の額が、当該借入金に係る債務負担額を下回っていたこと等によるもの

附属病院に関する借入金の元金償還額	X X X X
当該借入金により取得した資産の減価償却費	X X X X
当期総利益に与える影響額（差引き）	X X X X

② 国立大学法人等が獲得した附属病院収益と診療機器等に係る減価償却費見合いの資産見返物品受贈額戻入が二重になっていることによるもの

法人移行時に国から承継した資産見返物品受贈額のうち、対応する資産の減価償却費が診療経費に分類されるものに関する資産見返物品受贈額戻入額

X X X X
X X X X

② 貸借対照表の注記

注) 利益剰余金のうち、法人移行時における固有の会計処理等に起因するもの

① 国からの承継時において、附属病院の建物、構築物等の時価評価等により、借入金見合いの資産の額が、当該借入金に係る債務負担額を下回っていたこと等によるもの

附属病院に関する借入金の元金償還額の累計	X X X X
当該借入金により取得した資産の減価償却費の累計	X X X X
利益剰余金に与える影響額（差引き）	X X X X

② 国立大学法人等が獲得した附属病院収益と診療機器等に係る減価償却費見合いの資産見返物品受贈額戻入が二重になっていることによるもの

法人移行時に国から承継した資産見返物品受贈額のうち、対応する資産の減価償却費が診療経費に分類されるものに関する資産見返物品受贈額戻入額の累計

X X X X

③ 国からの承継時において、附属病院の財産的基礎と考えられる未収附属病院収入のうち、国からの出資でなく譲与としたことによるもの X X X X

④ 国からの承継時において、附属病院の財産的基礎と考えられる医薬品及び診療材料について、国からの出資でなく譲与としたことによるもの

X X X X

X X X X

7 なお、上記注記は、当期総損失又は繰越欠損金が計上される場合であっても注記するものとする。

Q 7 7 - 4 注解 5 3 において、金融商品の時価等について開示を行う理由は何か。

A

企業会計においては、国際財務報告基準とのコンバージェンスを図ることに加え、金融取引を巡る環境が変化する中で、投資者に対する情報提供等の観点から、金融商品の時価情報に対するニーズが拡大していること等を踏まえ、金融商品の時価等について開示を行うこととされている。

一方、国立大学法人等においては、投資家は存在しないことから、投資情報としての意義は求められないが、国立大学法人等の会計が「原則として企業会計原則による」とされていること、及び国立大学法人等が保有している金融商品は国民共通の財産であり、その有効活用を図る観点等から、国民に対して時価情報を提供することに一定の意義があると認められることから、基準においても金融商品の時価等について開示を求めるものである。

Q 7 7 - 4 - 2 貸付金等の金銭債権債務の時価は、どのような方法により算定したらよいか。

A

1 貸付金は、一般に貸手と借手の相対取引として行われ、市場価格を入手することが困難とされることから、合理的に算定された価額をもって時価とすることとなる。

2 時価の算定方法としては、対象金融資産から発生する将来キャッシュ・フローを見積もり、適切な市場利子率で割り引いて現在価値にする方法（割引現在価値法）が一般的と考えられる。その際、原則として信用リスク等のリスクを将来キャッシュ・フローに反映させるか、又は、割引率をリスク要因で補正することが望ましいとされている（「金融商品会計に関する実務指針」（平成12年1月31日 日本公認会計士協会会計制度委員会報告第14号））。なお、信用リスク等のリスクを将来キャッシュ・フローに反映させることができる場合には、割引率は、リスク・フリーに近い市場利子率を使用する。

3 例えば、貸付金の時価について、割引率をリスク要因で調整する方法により算定する場合には、原則として、比較可能な金融資産の市場利子率を割引率として用いることとなる。しかしながら、貸付金は一般に、市場で取引されないため、貸付金のキャッシュ・フローに固有の不確実性（信用リスク等）を負担するための対価（リスク・プレミアム）を法人において算定し、無リスクの利子率に加算する方法が考えられる。具体的には、貸付金の種類及び内部格付、期間に基づく区分に応じて、評価日現在において同様の新規貸付けを行った場合に想定される利率が市場金利や信用リスク等を適正に反映して決定されている場合には、当該利率を基礎として割引率を算定することが考えられる。

4 なお、新規貸付けがない場合及び新規貸付金利が市場利子率に比較して著しく低い、又は無利息である場合については、市場性を織り込む観点から、同種の貸付金の金利又

はリスク・フリーに近い市場利子率を基礎として割引率を算定し、貸付金の将来キャッシュ・フローの割引計算を行うことが必要と考えられる。

5 上記の貸付金の時価の算定に関する取扱いは、借入金など貸付金以外の金銭債権債務についても同様に適用されるものと考えられる。

Q 7 7 - 4 - 3 貸付金の時価評価をグループ単位で行うことは認められるか。

A

貸付金の時価評価は、個々の貸付金の時価を割引現在価値法によって個別に算定し、当該時価を集計することにより貸付金全体の時価を算定することが原則的方法であるが、時価の算定が合理的に行われる限りにおいて、一定のグルーピングを行った上で時価を算定する方法も許容される。

Q 7 7 - 4 - 4 個別に貸倒引当金が計上されている貸付金の評価方法についてはどのようなものが考えられるか。

A

貸付金の時価の算定方法については、信用リスク等を将来キャッシュ・フローに反映させるか、又は、割引率に信用リスク等を反映させた上で、割引計算を行うことが原則であるが、個別に計上される貸倒引当金は、担保及び保証による回収見込額等を考慮して算定されていることから、貸借対照表価額から現在の貸倒見積高を控除して算定する簡便な方法も認められるものと考えられる。

Q 7 7 - 4 - 5 債務保証契約も注記対象となるのか。注記対象となる場合、時価はどのような方法により算定したらよいか。

A

1 国立大学法人等における債務保証契約については、基準「第33 債務保証の会計処理」に基づき、決算日における債務保証の総額を注記することとされている。

2 企業会計における債務保証契約については、「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」（企業会計基準適用指針第19号）第23項において、「金融商品の会計基準等の対象であり、保証先ごとに総額で注記するため、貸借対照表に計上されていない場合であっても、その注記額が資産の総額に対して重要な割合を占め、かつ、その時価に重要性がある場合には、その時価及び当該時価の算定方法を注記することが適当である」とされていることから、国立大学法人等の債務保証契約においても同様の取扱いとなる。

3 時価の算定方法については、契約期間、保証の履行可能性、担保による回収可能性などを基礎としてシミュレーションモデルを用いた期待値推計を行う方法が考えられる。しかし、このような評価モデルによる算定に必要な情報を入手することが現実的でない場合には、保証料を決定するに当たり、債務者の信用リスク、担保による回収可能性等が適正に反映されていることを条件に、契約上の保証料の将来キャッシュ・フローと同様の新規契約を実行した場合に想定される保証料の将来キャッシュ・フローとの差額を割り引いて現在価値を算定する方法が考えられる。

Q 7 7 - 4 - 6 金融商品に関する注記については、具体的にどのような内容を記載することとなるのか。

A

1 注解53においては、金融商品に関する具体的な注記内容を定めていない。このため、「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」（企業会計基準適用指針第19号）を参

考とし、重要性の乏しいものを除き、次の事項を注記する。

- (1) 金融商品の状況に関する事項
 - (2) 金融商品の時価等に関する事項
- 2 時価を把握することが極めて困難と認められるため、時価を注記していない金融商品については、当該金融商品の概要、貸借対照表計上額及びその理由を注記する。
- 3 なお、注記は、全ての財務諸表にそれぞれ記載することが必要である。

【記載例】

1. 金融商品の状況に関する事項

当法人は、資金運用については預金、国債、地方債及び政府保証債等に限定し、資金調達については、大学改革支援・学位授与機構からの借入に限定しております。

資金運用に当たっては、国立大学法人法第35条が準用する独立行政法人通則法第47条の規定に基づき、公債及び***格以上の社債のみを保有しております。また、未収附属病院収入は、債権管理細則に沿ってリスク管理を行っております。

大学改革支援・学位授与機構債務負担金及び長期借入金の用途は附属病院の整備資金であり、文部科学大臣の事前承認に基づいて借入れを実施しております。

また、当法人は産業競争力強化法第22条に基づく出資を行い取得した関係会社株式及びその他の関係会社有価証券を保有しております。

2. 金融商品の時価等に関する事項

期末日における貸借対照表計上額、時価及びこれらの差額については、次のとおりであります。

(単位：百万円)

	貸借対照表計上額(*1)	時価(*1)	差額(*1)
(1) 投資有価証券及び有価証券			
満期保有目的の債券	×××	×××	×××
(2) 長期性預金	×××	×××	×××
(3) 現金及び預金	×××	×××	—
(4) 未収附属病院収入	×××		
徴収不能引当金(*2)	△×××		
	×××	×××	—
(5) 大学改革支援・学位授与機構債務負担金	(×××)	(×××)	(×××)
(6) 長期借入金	(×××)	(×××)	(×××)
(7) リース債務	(×××)	(×××)	(×××)
(8) 未払金	(×××)	(×××)	—

(*1) 負債に計上されているものは、()で示しております。

(*2) 未収附属病院収入に個別に計上している徴収不能引当金を控除しております。

(注1) 金融商品の時価の算定方法

(1) 投資有価証券及び有価証券

これらの時価について、取引所の価格又は取引金融機関から提示された価格によっております。

(2) 長期性預金

これらの時価について、期間に基づく区分ごとに、新規に預金を行った場合に想定される預

金金利で割り引いた現在価値によっております。

(3) 現金及び預金、並びに(4) 未収附属病院収入

これらは短期間で決済されるため、時価は帳簿価額にほぼ等しいことから、当該帳簿価額によっております。なお、未収附属病院収入のうち貸倒懸念債権については、担保又は保証による回収見込額等により、時価を算定しております。

(5) 大学改革支援・学位授与機構債務負担金、(6) 長期借入金及び(7) リース債務

これらの時価については、元利金の合計額を新規に同様の借入れ又は、リース取引を行った場合に想定される利率で割り引いて算定する方法により算定しております。

(8) 未払金

短期間で決済されるため、時価は帳簿価額にほぼ等しいことから、当該帳簿価額によっております。

(注2)非上場株式(貸借対照表計上額XXX百万円)は、市場価格がなく、かつ将来キャッシュ・フローを見積もることなどができず、時価を把握することが極めて困難と認められるため、「(1)投資有価証券及び有価証券」には含めておりません。

(注3) 関係会社株式及びその他の関係会社有価証券は時価を把握することが極めて困難と認められるため注記しておりません。

Q77-4-7 Q77-4-6の記載例では、未払金など短期間で決済される金融商品の時価は帳簿価額に近似している旨記載されているが、「短期間」とはどの程度の期間と考えればよいか。

A

1 「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」(企業会計基準適用指針第19号)の開示例において、短期間で決済される金融商品の時価は帳簿価額に近似している旨記載されている。これは、金融商品の当初認識時点から短期間で決済される場合には、通常、市場金利及び債務者の信用状態の当初認識後の変動が時価に与える影響については重要性が乏しいことを想定しているものと考えられる。

当該開示例では、当該金融商品の内容説明において「1年以内」という記載がみられるものの、適用指針においては具体的な期間については明確に定められていない。一方、「金融商品会計に関するQ&A」(平成20年3月25日 日本公認会計士協会会計制度委員会)Q19のAにおいては、投資信託及び合同運用の金銭の信託のうち、時価で評価しなくても実務上の弊害がないものの考慮事項として「短期間(おおむね3か月以内)に運用成果が分配等されること」という記載もある。

2 このように、「短期間」の概念については、会計基準等において一義的に定められるものではなく、各法人において、時価の算定における合理性を勘案した上で「短期間」に該当する期間を定めることとなる。なお、各法人が定めた「短期間」に該当する期間については、時価の算定精度をより高める場合を除き、每期継続して運用することが求められる。

3 なお、当初認識時点から短期間で決済される場合に加え、貸借対照表日から短期間で決済される場合にも、時価の算定における割引計算による影響が小さく、時価が帳簿価額に近似することがあると考えられる。

Q77-5 注解54において、賃貸等不動産の時価等について開示を行う理由は何か。

A

企業会計においては、国際財務報告基準とのコンバージェンスを図ることに加え、投資情報として一定の意義があることから、賃貸等不動産の時価等について開示を行うこ

ととされている。

一方、国立大学法人等においては、投資家は存在しないことから、投資情報としての意義は求められないが、国立大学法人等の会計が「原則として企業会計原則による」とされていること、及び国立大学法人等が保有している賃貸等不動産は国民共通の財産であり、その有効活用を図る観点等から、国民に対して時価情報を提供することに一定の意義があると認められることから、基準においても賃貸等不動産の時価等について開示を求めるものである。

Q 7 7 - 5 - 2 注解 5 4 では賃貸等不動産の定義、範囲等が示されていないが、国立大学法人等が保有する不動産のうち、どのような不動産が賃貸等不動産に該当することとなるのか。

A

- 1 注解 5 4 においては、賃貸等不動産の定義及び範囲が明示されていないため、「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」（企業会計基準第 2 0 号）における賃貸等不動産の定義（第 4 項）、範囲（第 5 項）を基準に判断することとなる。
- 2 同会計基準第 4 項(2)において、「賃貸等不動産」とは、「棚卸資産に分類されている不動産以外のものであって、賃貸収益又はキャピタル・ゲインの獲得を目的として保有されている不動産（ファイナンス・リース取引の貸手における不動産を除く。）をいう」と定義され、第 5 項において、賃貸等不動産には、(1)貸借対照表において投資不動産（投資の目的で所有する土地、建物その他の不動産）として区分されている不動産、(2)将来の使用が見込まれていない遊休不動産及び(3)上記以外で賃貸されている不動産が含まれると規定されていることから、国立大学法人等が保有する不動産のうちこれらの不動産に該当するものは、賃貸等不動産の範囲に含まれることとなる。
- 3 なお、国立大学法人等が保有し、賃貸している不動産の中には、教育研究を遂行するために、当該不動産の賃貸料が近隣の類似不動産と比較して廉価に設定されているものがある。このような教育研究目的により国立大学法人等が賃貸する不動産については、必ずしも賃貸収益又はキャピタル・ゲインの獲得自体を目的として保有されているとは言い難いものの、国立大学法人等の資産の有効活用の観点等から、賃貸収益を得ている不動産については、原則として企業会計と同様に時価等の開示を行うことが適当と考えられる。

Q 7 7 - 5 - 3 注解 5 4 においては注記の省略に関する規定がないが、賃貸等不動産の総額に重要性がない場合も注記を行う必要があるのか。また、重要性が乏しいかどうかの判断を行う際の賃貸等不動産の時価を基礎とした金額は、どのように算定するのか。

A

- 1 重要性については、基準第 4 が適用されるため、注解 5 4 には改めて規定していないが、賃貸等不動産についても、その総額に重要性が乏しい場合には、当該賃貸等不動産について法令等に基づき処分等を行うことが予定されている場合等、国立大学法人等の公共的性格に基づく質的側面から重要性が認められる場合を除き、注記を省略することができる。当該賃貸等不動産の総額に重要性が乏しいかどうかは、賃貸等不動産の貸借対照表日における時価を基礎とした金額と当該時価を基礎とした総資産の金額との比較をもって判断することとなる。
- 2 なお、重要性の判断を行う際に用いる時価を基礎とした金額の把握に当たっては、実勢価格や査定価格などの容易に入手できる評価額や適切に市場価格を反映していると考えられる指標（公示価格、固定資産税評価額、都道府県基準地価格、路線価による相続

税評価額)に基づく価額等を用いることができる。また、建物等の償却資産については、適正な帳簿価額をもって時価とみなすことが認められる。

また、帳簿価額の基礎となった価額(国立大学法人等設立時の時価評価額又は購入価額等)と時価の乖離が、評価時(購入時)からの当該不動産に類似する近隣の不動産価格の推移に鑑みて大きくないと合理的に判断される場合には、重要性の判断に用いる時価を基礎とした金額を帳簿価額と同額とみなすことが可能な場合もあると考えられる。

Q 7 7 - 5 - 4 国立大学法人等が保有する賃貸等不動産の中には、民間が保有する賃貸等不動産とは性格が異なるものがあると考えられるが、そのような賃貸等不動産の時価はどのように算定したらよいか。

A

- 1 国立大学法人等が保有する賃貸等不動産の中には、例えば、教育研究目的により賃貸料が近隣の類似不動産と比較して廉価に設定されているものや、使用目的の変更や処分を国立大学法人等が独自に行うことができない等の制約のあるものがあり、これらの賃貸等不動産については、どのような前提で評価を行うかにより結果として評価額に大きな差が生じることが想定される。
- 2 このため、各国立大学法人等においては、開示対象となる賃貸等不動産の状況、国立大学法人等の運営における経済性・効率性等を適切に勘案して、時価の算定方法及び算定の前提条件を決定し、時価の算定を行うことが必要である。なお、算定の前提条件等については、注記事項に合わせて開示することが適当と考えられる。
- 3 また、開示対象となる賃貸等不動産のうち重要性が乏しいものについては、実勢価格や査定価格などの容易に入手できる評価額や適切に市場価格を反映していると考えられる指標(固定資産税評価額や路線価による相続税評価額等)に基づく価額、償却資産については、適正な帳簿価額をもって時価とみなすことも認められるものと考えられる。

Q 7 7 - 5 - 5 「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準の適用指針」においては、賃貸等不動産の時価を把握することが極めて困難な場合は時価を注記せず、その事由及び当該賃貸等不動産の概要等を記載することとされているが、国立大学法人等の賃貸等不動産については、どのような場合がこれに該当するのか。

A

- 1 「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準の適用指針」(企業会計基準適用指針第23号)第14項において、「賃貸等不動産の時価を把握することが極めて困難な場合は、時価を注記せず、重要性が乏しいものを除き、その事由、当該賃貸等不動産の概要及び貸借対照表計上額を他の賃貸等不動産とは別に記載する」とこととされている。さらに、同適用指針第34項において、賃貸等不動産の時価を把握することが極めて困難な場合について、「例えば、現在も将来も使用が見込まれておらず売却も容易にできない山林や着工して間もない大規模開発中の不動産などが考えられるが、賃貸等不動産の状況は一様ではないため、状況に応じて適切に判断する必要があると考えられる」との考えが示されている。
- 2 国立大学法人等が保有する賃貸等不動産についても、Q 7 7 - 5 で示しているとおり、企業会計と同様に時価等の開示を行うことが原則であるが、教育研究を目的として国立大学法人等が保有している賃貸等不動産が、規模、構造、使用方法等の多くの側面において、民間企業には全くみられない特異性を有する場合については、時価を把握することが極めて困難な場合も想定される。このような場合には、当該賃貸等不動産の状況に応じて各法人において適切に判断する必要があると考えられる。

Q77-5-6 賃貸等不動産に関する注記については、具体的にどのような内容を記載することとなるのか。

A

- 1 注解54においては、賃貸等不動産に関する具体的な注記内容を定めていない。このため、「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」（企業会計基準第20号）を参考とし、重要性が乏しい場合を除き、次の事項を注記する。
また、管理状況等に応じて、注記事項を用途別、地域別等に区分して開示することができる。
 - (1) 賃貸等不動産の概要
 - (2) 賃貸等不動産の貸借対照表計上額及び期中における主な変動
 - (3) 賃貸等不動産の当期末における時価及びその算定方法
 - (4) 賃貸等不動産に関する収益及び費用等の状況
- 2 時価を把握することが極めて困難な場合は、時価を注記せず、重要性の乏しいものを除き、その事由、当該賃貸等不動産の概要及び貸借対照表計上額を他の賃貸等不動産とは別に記載する。
- 3 賃貸等不動産の当期末における時価は、当期末における取得原価から減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した金額と比較できるように記載する。
- 4 なお、注記は、全ての財務諸表にそれぞれ記載することが必要である。

【記載例】

当法人は△△地区に寄宿舍等を有しております。これらの賃貸等不動産の貸借対照表計上額、当期増減額及び時価は次のとおりであります。

(単位：百万円)

貸借対照表計上額			当期末の時価
前期末残高	当期増減額	当期末残高	
×××	×××	×××	×××

(注1) 貸借対照表計上額は、取得原価から減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した金額であります。

(注2) 当期増減額のうち、主な増減額は次のとおりであります。

取得等による増加 (○○宿舎ほか○箇所) ××百万円
譲渡等による減少 (○○宿舎ほか○箇所) ××百万円

(注3) 当期末の時価は、主として「不動産鑑定評価基準」に基づいて当法人で算定した金額（指標等を用いて調整を行ったものを含む。）であります。

また、賃貸等不動産に関する平成××年3月期における収益及び費用等の状況は次のとおりであります。

(単位：百万円)

賃貸収益	賃貸費用	その他 (売却損益等)
×××	×××(××)	×××(××)

(記載上の注意)

- ① 「賃貸費用」には損益外減価償却相当額、「その他」には損益外減損損失相当額も含まれる。
- ② 「賃貸費用」の額に損益外減価償却相当額が含まれる場合及び「その他」の額に損益外減損損失相当額が含まれる場合は、当該金額を各欄においてそれぞれ括弧書として記載する。
- ③ 実務上把握することが困難なため、賃貸費用に計上していない費用がある場合には、その旨明

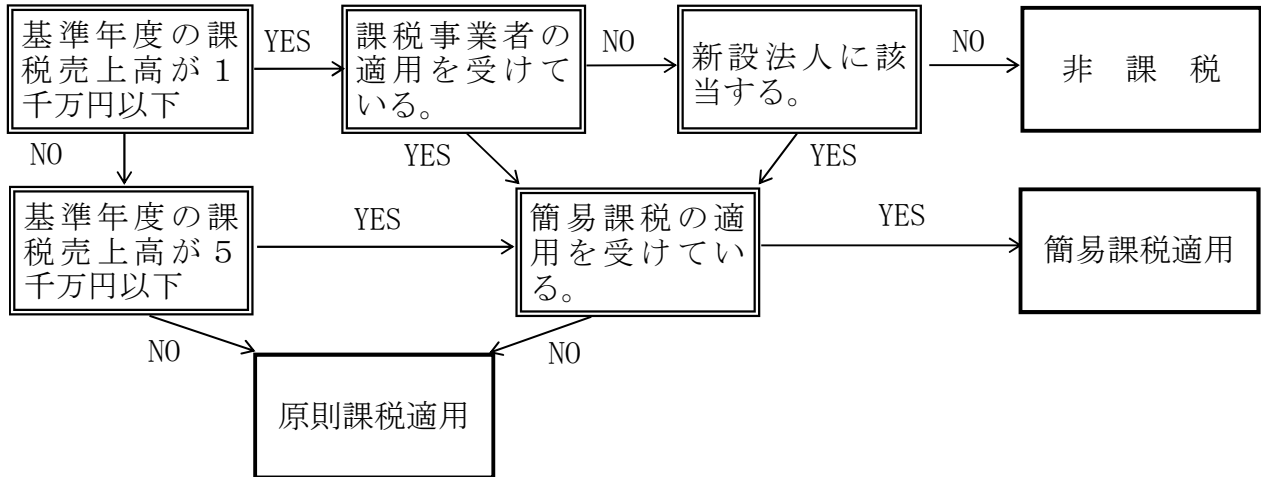
記する。

Q77-6 消費税の会計処理の概要はどのようなものか。

A

国立大学法人等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、新設法人の設立第1期及び第2期の場合には基準期間（国立大学法人等の場合には、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。

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

国立大学法人等では、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。

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

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。

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

$$\text{課税売上割合} = \frac{\text{課税売上} + \text{輸出免税売上}}{\text{課税売上} + \text{輸出免税売上} + \text{非課税売上}}$$

また、特定収入に係る課税仕入れ等の税額とは、国立大学法人等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。

Q 7 7 - 7 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、国立大学法人等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、国立大学法人等は運営費交付金を運営の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、税込方式の方が分かりやすく、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、国立大学法人等においては税込方式で統一することとする。

Q 7 7 - 8 「未収財源措置予定額」の計上基準は、各大学法人等ごとに決定してよいのか。

A

国立大学法人等において、未収財源措置予定額として計上認められるのは、国立大学法人等が負担した特定の費用について、①事後に財源措置を行うこと、②財源措置を行う費用の範囲、時期、方法等が中期計画や法律で明らかにされていることが必要であり、各国立大学法人等の裁量によりその計上認められるものではない。（Q 8 1 - 1 参照）

Q 7 7 - 9 「国立大学法人会計基準」及び「国立大学法人会計基準注解」の改訂について（平成24年1月25日）2に記述されているように、企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（平成21年12月4日 企業会計基準委員会）については、国立大学法人等にこれを導入することなく、従前の取扱いを継続することが適当である旨記載されているが、国立大学法人等において、会計方針の変更、会計上の見積りの変更、表示方法の変更及び過去の誤謬は、具体的にどのような取扱いとなるのか。

A

国立大学法人等の会計における会計方針の変更、会計上の見積りの変更、表示方法の変更及び過去の誤謬は、以下の取扱いとすることが適当である。

(1) 会計方針の変更

新たな会計方針を過去の期間の全てに遡及適用する処理は行わず、その変更の影響は、当事業年度以降の財務諸表において認識する。なお、会計方針の変更の具体的な範囲は、以下のとおりとなる。

事象	具体的な取扱い
----	---------

会計処理の変更に伴う表示方法の変更	会計方針の変更に該当する。
会計処理の対象となる会計事象等の重要性が増したことに伴う本来の会計処理の原則及び手続への変更	従来、会計処理の対象となる会計事象等の重要性が乏しかったため、本来の会計処理によらずに簡便な会計処理を採用していたが、当該会計事象等の重要性が増したことにより、本来の会計処理に変更する場合、当該変更は、会計方針の変更に該当しない。
会計処理の対象となる新たな事実の発生に伴う新たな会計処理の原則及び手続の採用	会計方針の変更に該当せず、追加情報として取り扱う。
連結又は持分法の適用の範囲に関する変動	財務諸表の作成に当たって採用した会計処理の原則及び手続に該当しないため、会計方針の変更に該当しない。

(2) 表示方法の変更

過去の財務諸表について、新たな表示方法に従い組み替える処理は行わず、当事業年度以降の財務諸表において、新たな表示方法での開示を行う。

なお、流動資産から固定資産への区分変更や、経常損益から臨時損益への区分変更等、財務諸表の表示区分を越える変更は、表示方法の変更として取り扱う。また、キャッシュ・フローの表示の内訳の変更については、表示方法の変更として取り扱う。例えば、ある特定のキャッシュ・フロー項目について、キャッシュ・フロー計算書における表示区分を変更した場合や、連結キャッシュ・フロー計算書について、業務活動によるキャッシュ・フローに関する表示方法（直接法又は間接法）を変更した場合が、表示方法の変更に該当する。

(3) 会計上の見積りの変更

会計上の見積りの変更は、当該変更が変更期間のみに影響する場合には、当該変更期間に会計処理を行い、当該変更が将来の期間にも影響する場合には、将来にわたり会計処理を行う。

なお、過去の財務諸表作成時において入手可能な情報に基づき最善の見積りを行った場合には、当事業年度中における状況の変化により会計上の見積りの変更を行ったときの差額、又は実績が確定したときの見積り額との差額は、その変更のあった事業年度又は実績が確定した事業年度に、その性質により、経常費用又は経常収益として認識する。

(4) 過去の誤謬

Q60-2のA1によることとなり、過去の財務諸表における誤謬が発見された場合には、過去の財務諸表の遡及修正は行わず、過年度の損益修正額を原則として臨時損益の区分に表示する。

Q77-10 損益計算書に「(何)引当金戻入益」を表示する場合に、経常収益と臨時利益に表示する場合がそれぞれ例示されているが、どう違うのか。

A

1 「Q77-9 (3) 会計上の見積りの変更」において、「過去の財務諸表作成時において入手可能な情報に基づき最善の見積りを行った場合には、当事業年度中における状況の変化により会計上の見積りの変更を行ったときの差額、又は実績が確定したときの見積り額との差額は、その変更のあった事業年度又は実績が確定した事業年度に、その性質により、経常費用又は経常収益として認識する」とされている。例えば、当事業

年度末における徴収不能引当金（貸倒引当金）のうち直接償却により債権額と相殺した後の不要となった残額があり、当該取崩額と当期繰入額を相殺した結果、取崩額の方が大きい場合に、経常費用から控除するとともに附属明細書において徴収不能引当金繰入額（貸倒引当金繰入額）をマイナス表示するか、経常収益の一項目として徴収不能引当金戻入益（貸倒引当金戻入益）を表示することが考えられる。

2 これに対し、「Q 7 7－9（4）過去の誤謬」において、「過去の財務諸表における誤謬が発見された場合には、過去の財務諸表の遡及修正は行わず、過年度の損益修正額を原則として臨時損益の区分に表示する」とされている。例えば、過去の見積りの方法がその見積りの時点で合理的なものではなく、過去の財務諸表において認識した徴収不能引当金（貸倒引当金）が過大だった場合には、その額を、原則として、臨時利益の一項目として徴収不能引当金戻入益（貸倒引当金戻入益）を表示することが考えられる。

Q 7 7－1 1 産業競争力強化法第 2 2 条に基づく出資に関する注記については、具体的にどのような内容を記載することとなるのか。

A

注解 5 5 においては、具体的な注記内容を定めていない。このため、原則として次の内容を記載することとする。(1)、(2)及び(3)の 1 から 5 までは当事業年度末現在、(3)の 6 については当事業年度に支援決定した案件について注記する。

(1) 特定研究成果活用支援事業の概要

出資先の件数、取得価額の平均値、分野・成長段階の特徴、ハンズオン支援の概要、投資事業有限責任組合の持分、当該投資事業有限責任組合の出資先の特徴、処分状況など

(2) 特定研究成果活用支援事業者の財務状況

貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書の概要
(記載例)

1. 貸借対照表

資産合計・・・・・・・・・・〇〇(千円)
負債合計・・・・・・・・・・〇〇(千円)
純資産合計・・・・・・・・・・〇〇(千円)
※特記事項があれば、必要に応じて記載

2. 損益計算書

営業利益(損失)・・・・・・・・〇〇(千円)
経常利益(損失)・・・・・・・・〇〇(千円)
当期純利益(損失)・・・・・・・・〇〇(千円)
※特記事項があれば、必要に応じて記載

3. 株主資本等変動計算書

資本金・・・・・・・・・・〇〇(千円)
資本剰余金・・・・・・・・・・〇〇(千円)
利益剰余金・・・・・・・・・・〇〇(千円)
株主資本合計・・・・・・・・〇〇(千円)
※特記事項があれば、必要に応じて記載

(3) 投資事業有限責任組合の活動状況

・〇〇投資事業有限責任組合

1. ファンド組成日

〇年〇月〇日

2. ファンド総額

〇〇億円

3. 大学からの出資額(認定特定研究成果活用支援事業者が出資した分を含む。)

合計 〇〇億円

(無限責任組合員としての出資：〇〇億円、有限責任組合員としての出資：〇〇億円)

4. 民間出資者名及び民間出資額(大学(認定特定研究成果活用支援事業者を含む。))以外の出資者の出資者名及び出資額を記載する。なお、開示することに大学(認定特定研究成果活用支援事業者を含む。))以外の出資者の合意が得られない場合を除く。)

合計 〇〇億円

(〇〇株式会社、〇〇株式会社)

5. 事業概要

〇〇〇

6. 支援案件

支援先	支援決定日	〇〇投資事業有限責任組合からの出資決定額	民間出資者名及び民間出資額※	事業概要
〇〇株式会社	〇年〇月〇日	〇〇億円	〇〇株式会社、〇〇株式会社、株式会社〇〇 合計〇〇億円	〇〇〇

※ 当該投資事業有限責任組合以外の出資者の出資者名及び出資額を記載する。

※ 開示することに当該投資事業有限責任組合以外の出資者の合意が得られない場合を除く。

第11章 国立大学法人等固有の会計処理

Q78-1 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。

Q78-2 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、国立大学法人等においては、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方法(期間進行基準)を原則としている。

これは、国立大学法人等の業務である教育・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等を収益化す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、国立大学法人等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。

期間進行基準によると、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債務等を収益化することとなる。

- 2 ただし、期間進行基準によることとしても、運営費交付金等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。(Q71-1参照)
- 3 期間進行基準以外の他の収益化の基準としては、中期計画及びこれを具体化する年度計画において、一定の業務等と運営費交付金との対応関係が明らかにされている場合には、当該業務等の達成度に応じて、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方法(業務達成基準)や、特定の支出のために運営費交付金が措置されている場合には、当該支出を限度として収益化する方法(費用進行基準)が考えられる。
- 4 業務達成基準が適用されるケースとしては、国立大学法人等におけるいわゆるプロジェクト研究等で達成度の測定が可能である場合などが挙げられる。こ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、業務実施の進捗度に応じて当該額を収益化していく業務達成基準も適当と考えられる。
- 5 この場合、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、適用する基準を定めるべきことに留意する必要がある。
- 6 また、プロジェクト研究等へ業務達成基準を適用する際には、そのプロジェクト研究等に係る事業目的を明確にした上で、事業計画を立てることが必要であるが、以下の点に留意しなければならない。
 - ① 事業計画において、中期計画等との対応関係が明らかであり、業務の達成度が客観的に測定できること。
 - ② 事業計画において、事業実施部門、事業責任者(代表者)、事業計画期間及び事業予算等が定められていること。
 - ③ 事業計画及び事業予算は、役員会等において適時に承認されていること。
- 7 費用進行基準が適用されるケースとしては、運営費交付金が退職手当の支払など特定の支出のために措置される場合などが挙げられる。こうした場合においては、予算措置目的の確実な達成のために、当該支出額を限度として収益化していく費用進行基準によることとなる。

Q78-2-2 業務達成基準を適用するかどうかは、どの時点で意思決定されているのが適当か。

A

- 1 法人が事業を開始する前には、基本的には、事業計画における事業予算が既に確定されていることになるが、法人における年度計画予算や補正予算は、通常、役員会等を経

て確定され、適正かつ計画的に予算執行されるよう適時に予算配分されているものと考えられる。

- 2 役員会等において予算が確定される時期については、画一的な基準を設けることはできないものの、適正かつ計画的に予算執行されるためには、補正予算は、通常、第3四半期末前後には確定されている。
- 3 したがって、業務達成基準を適用するかどうかは、年度計画予算において見込まれた事業については、事業年度当初からその対象事業開始前に意思決定され、また、補正予算後に実施すべき事業が明確になった場合には、その時点において遅滞なく意思決定されることが望ましい。

Q 7 8 - 2 - 3 業務達成基準を適用する場合において、会計処理上の留意点は何か。

A

- 1 中期計画等との対応関係が明らかである事業が複数年度にわたって実施される場合、その事業目的の達成のために、当初予定された事業計画に対応して事業予算が確保されることが明らかであり、かつ、例えば、当該事業に対して当該年度に具体的に研究プロジェクトを立ち上げるなど、事業計画に照らし事業に着手していることが客観的に認められる場合に業務達成基準を適用することは可能である。
なお、この場合において運営費交付金債務の繰越しを行うためには、役員会等における事前の承認が必要である。
- 2 複数年度にわたる事業に対して業務達成基準を適用する場合、中期目標期間内であれば、業務の達成度に応じて運営費交付金債務は繰り越されるが、事業終了とともに、国から負託された経済資源を計画どおり使用する義務は解除されるため、事業終了時点において、当該事業に係る運営費交付金債務は全額収益化されることとなる。
- 3 また、仮に、事業計画の予算を確保する見込みが立たなくなる等、予定された事業目的を達成できない場合であっても、業務達成基準を適用している場合には、事業目的自体を変更することは想定されないため、予定された事業目的を達成できないことが、役員会等の意思決定により判断されれば、当該事業に係る運営費交付金債務は全額収益化しなければならない。
- 4 事業目的を達成するために、事業計画を変更することは想定される。ただし、事業目的を達成するために運営費交付金を債務として繰り越しているため、事業目的に照らして事業計画を変更する合理的な理由があり、また、変更後の事業計画においても、当然に、中期計画等との対応関係が明らかでなければならない。
- 5 また、変更後の事業計画において、あらかじめ繰り越された事業予算のうち、支出する必要のなくなった額が生じた場合には、当該額に相当する運営費交付金債務を収益化する必要がある。

Q 7 8 - 3 「成果進行基準」を「業務達成基準」と改めた意図は何か。

A

- 1 「成果進行基準」の語義からすると、「成果」の現出を必須要件とする印象であったが、もともと、当該基準の採用については、「予定された成果の達成度」のみならず、「業務実施の進捗度」も業務の達成度に含まれるとしており、より適切な表現として「業務達成基準」に改めたものである。
- 2 なお、当該名称変更にかかわらず、国立大学法人等の当初制度設計時における「予定された成果の達成度」の把握を明確に定量化すべきであるとする基本的考え方に変化はない。

Q 7 8 - 4 運営費交付金により資産を取得する場合で、資産の取得が当初予定していた年度を越えた場合、運営費交付金の収益化はどう処理するのか。

A

- 1 国立大学法人等における運営費交付金の収益化基準については、業務の実施と運営費交付金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を収益化する期間進行基準を原則としている。したがって、資産の取得が当初予定していた年度を越えた場合においても、特別な事情のない限り期間の経過に応じて運営費交付金を収益化することとなる。
- 2 なお、国立大学法人等においては、運営費交付金の資産見返勘定への振替及び収益化について合理的な基準を内規等として策定し、当該内規等に従って運営費交付金の振替及び収益化を行うこととされているが（Q 1 5 - 6 参照）、
 - ① 資産の取得が当初予定していた年度を越えた原因が国立大学法人等の責めによらない場合も考えられること。
 - ② 運営費交付金は、国立大学法人等における当該年度に必要な経費として措置されるものであること。
 - ③ 国の会計制度においても、一定のものについては予算の繰越しが認められていることとの均衡を考慮する必要があること。

等から、当該基準において、例えば、当該年度内に取得することが予定されるもののうち、政府調達協定の対象となる調達に係る取得予定額については、比較的大規模な調達であり、かつ、外国からの納品も想定されることを考慮し、期間進行基準によっている場合であっても、当該資産の調達契約時において運営費交付金債務の額を特定し、国立大学法人等の責めによらないような繰越しが発生した場合については、翌事業年度に運営費交付金債務を繰越した上で当該資産の納品時に当該債務を資産見返勘定へ振り替えることと定めておくことも合理的な基準として認められる。（Q 7 8 - 2 参照）

Q 7 8 - 5 基準第 7 8 第 4 項において、国立大学法人等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

国立大学法人等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。

なぜ中期計画で区別するかについては、中期計画は文部科学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ものである。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、施設・設備の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 8 - 6

- (1) あらかじめ中期計画等において、固定資産の取得が運営費交付金を財源とすることが記載されていれば、「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」場合と考えられるが、このような場合においては、当該取得の対象となった固定資産が「非償却資産で中期計画の想定外」であることは想定されないのではないか。
- (2) 「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

- 1 確かに中期計画で運営費交付金を財源とすることが記載されている場合には、「中期計画の想定外」ということは有り得ないと考えられるが、「合理的に特定できる場合」とは、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、さらには全額を運営費交付金又は当該年度に係る授業料で賄われる国立大学法人において中期計画において資産を特定していないような場合も想定される（なお、念のため、なぜ中期計画で区別するかについては、中期計画は文部科学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ものである。）。
- 2 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、取得した資産について、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られる。

Q 7 8 - 7 基準第 7 8 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」、すなわち、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 5 6 第 6 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 8 - 8

- (1) 基準第 7 8 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。

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78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84により行うことができるか否かの問題は、基準第84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り、このような資産とすることを否定する記述はないが、取得について資本剰余金に計上されないにもかかわらず、減価償却を資本剰余金の減額によって行うことは結果的に損益のバランスを欠くこととなるので、認められないものと解する。

Q78-9

- (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。

Q78-10

- (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29参照)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されるとする。

<契約時> (借) リース資産	〇〇〇	(貸) リース債務	〇〇〇
<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	△△△

Q78-11 注解56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、通常それに携わる人々の人件費は含まれるし、退職給付の支払の場合であれば、退職給付以外の人件費は含まれない。

Q78-12 運営費交付金の収益振替を業務達成基準とした場合に、当初の予算を満額使い切って120%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業務達成基準をとった場合、当初の予定した金額を満額使い切って120%の成果を出したとしても、利益は生じない。

Q78-12-2 運営費交付金債務の収益化方法について、Q78-2に示されているが、文部科学省独立行政法人評価委員会において示されている「プロジェクト進行基準型」は、この方法に含まれるのか。また、「プロジェクト進行基準型」の形態として、事前に業務進捗状況を決定する困難さなどの障害を解消する方法として、投入費用を基に業務の達成度を便宜的に測定する方法が示されているが、これは費用進行基準と異なるのか。

A

国立大学法人等において、運営費交付金債務の収益化の基準として、文部科学省独立行政法人評価委員会において示されている「プロジェクト進行基準型」を国立大学法人において適用することは可能であるが、一般的な業務達成基準の適用が可能な場合は、説明責任を担保する観点から当該基準を適用することが望ましいと考えられる。

文部科学省独立行政法人評価委員会において示されている「プロジェクト進行基準型」は、注解Q78-2において示されている業務達成基準と同様の収益化基準であると考えられる。なお、未了のプロジェクトについて投入費用を基に業務の達成度を便宜的に測定する方法は、当該プロジェクトについては費用進行基準と同様の方法と考えられるが、プロジェクト単位では完了、未了を識別し、全体としては成果に比例して運営費交付金を収益化するもので、当該処理も業務達成基準の一つと考えられる。

なお、この方法を採用した場合に、運営費交付金の収益化基準を会計方針に記載するに当たっては「プロジェクト進行基準」という表現を用いることは適切ではない。

Q78-13 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費用進行基準で行う場合、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あらかじ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等して、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。

Q78-14 運営費交付金等を財源として「重要性が認められるたな卸資産」を取得した場合は、資産見返運営費交付金等に振り替えることとされているが、重要性が認められるたな卸資産とは、どのようなものか。

A

- 1 運営費交付金は、国立大学法人等の支出ベースでその所要額が算定され交付されるものである（運営費交付金が支出ベースで交付されることを前提として、基準第78 運営費交付金等の会計処理も規定されている。）。したがって、たな卸資産を取得した場合と役職員の給与等を支払った場合とで異なる取扱いを行う必要性は基本的にはないものとする。
- 2 しかしながら、損益計算書は国立大学法人等の業務運営の状況を適切に表示する必要があるとの観点から、基準第78は、固定資産及び重要性が認められるたな卸資産を取得した場合には、当該資産が費用化される時点において運営費交付金の収益化を行う会計処理を認めているものである。
- 3 「重要性が認められるたな卸資産」とは、国立大学法人等の業務の性格や貸借対照表におけるたな卸資産の占める割合等を総合的に勘案して決定すべきものであるが、例え

ば、プロジェクト等の業務に必要なたな卸資産であって、当該業務との関係から、年度末の保有高が事業年度ごとに大きく変動するようなものが該当する。

なお、事務用の消耗品等、経常的な事務処理を円滑に行うため通常一定量を保管しているものについては「重要性が認められるたな卸資産」には該当しないものとして取り扱う。

Q 7 8 - 1 5 運営費交付金の未使用分について、余資運用の観点から有価証券を取得した。この場合の運営費交付金の会計処理についてはどのようなになるのか。

A

有価証券の取得は飽くまで余資の運用であって、予算の執行とは関係がない。したがって、運営費交付金債務を取り崩すことはできない。

Q 7 8 - 1 6

(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 2 4 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等が受領し、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 2 4

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 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、基準第 7 8 に定められているため、企業会計原則注解 2 4 「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 なお、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 2 4 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るが、法人税法も利益処分方式による会計処理を認めており、必ずしも圧縮記帳による会計処理を必要としない。さらに、貸借対照表によって国立大学法人等の財政状態、国立大学法人等業務実施コスト計算書によって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と考えられる。

3 なお、同様に、施設費及び補助金等を財源として固定資産を取得した場合においても、圧縮記帳は認められない。

Q 7 8 - 1 7 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等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等へ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。

Q 78-18 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認められるものと考えられる。

Q 78-19 建設仮勘定見返負債に係る次の会計処理いかん。また、その財源が、運営費交付金、施設費、補助金等である場合に会計処理に異なるところはあるか。

- ① 建設仮勘定見返運営費交付金の計上が認められる長期の契約とはどのような契約か。
- ② 当初契約では年度内竣工の計画であったが、諸事情で工期を延長することとなり、工期が翌事業年度までとなった場合においても、建設仮勘定見返運営費交付金を計上すると解してよいか。
- ③ 固定資産を取得し、建設仮勘定見返負債から本来の科目に振り替える際に、費用処理されるものが判明した場合はどのような会計処理を行うのか。
- ④ 建設仮勘定見返負債を計上すべき長期の契約であって、施設費や補助金等が交付（国立大学法人等から見て入金）される前に前金払等を支払った場合にはどのような会計処理を行うのか。

A

- ① 長期の契約とは、契約期間が2以上の事業年度にわたる契約である。
- ② 契約変更により契約期間が2以上の事業年度にわたることとなった場合の取扱いも同様である。
- ③ 固定資産を取得し、建設仮勘定見返負債から本来の科目に振り替える際に、費用処理されるものが判明した場合には、当該費用の額に相当する額を建設仮勘定見返負債から収益に振り替えることとなる。

なお、各事業年度において建設仮勘定を計上する際には、契約内容から、資産に計上すべき部分と費用処理すべき部分とを適切に管理し、当初から費用認識できるような経費については、その発生した事業年度において費用認識を行う必要があり、費用処理すべきことが明らかな経費を建設仮勘定に計上することは認められない。

- ④ 施設費及び補助金等は、国の会計制度ではいずれも、補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律の適用がある「補助金等」であり、交付決定が行われる以前に事業を実施することは認められない。補助金等の交付決定が行われた後、補助金等の概算交付が行われる以前に前金払等の支出を行った場合の会計処理については次のようになる。

<補助金等の交付決定時>

会計処理はない

<500の前金払を行った時>

(借) 建設仮勘定	500	(貸) 現金	500
-----------	-----	--------	-----

<補助金等の概算払700の交付を受けた時>

(借) 現金	700	(貸) 預り補助金等	700
--------	-----	------------	-----

(借) 預り補助金等	500	(貸) 建設仮勘定見返補助金等	500
------------	-----	-----------------	-----

<200の部分払を行った時>

(借) 建設仮勘定	200	(貸) 現金	200
-----------	-----	--------	-----

(借) 預り補助金等	200	(貸) 建設仮勘定見返補助金等	200
------------	-----	-----------------	-----

Q78-20 たな卸資産を運営費交付金及び自己収入を財源として取得する場合にはどのような会計処理をすればよいか。

A

運営費交付金を財源として「重要性が認められるたな卸資産」（販売するために保有するものを除く。）を取得した場合は、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こととされている。

一方、補助金等及び自己収入を財源としてたな卸資産を取得した場合には、国立大学法人等に固有の会計処理は規定されてなく、資産見返負債を計上することは認められていない。

「重要性が認められるたな卸資産」（販売するために保有するものを除く。）を複数の財源により取得した場合は、取得財源別に区分された形で会計処理を行うことになる。

なお、この場合において、資産見返負債を計上できるのは、当該重要性が認められるたな卸資産が運営費交付金により支出されたと合理的に特定できる場合に限られることに留意が必要である。

Q78-21 国立大学法人等の業務執行に際し、運営費交付金と自己収入のいずれを財源とするかという割当方法いかんによっては、損益計算書の利益額が影響を受けることになるが、当該法人の運営上の判断によるという理解でよいか。

A

国立大学法人等においては通常の業務を実施した場合には損益がニュートラルとなるような財務会計制度の設計がなされており、損益状況は国立大学法人等の運営状況を表す指標となることが想定されている。したがって、財源の充当方法いかんにより損益が変動することは好ましくない。このような観点からするならば、事後的に財源の充当の優先順位を決定するのではなく、国立大学法人等の内部において業務実施以前に予算配分計算をする際などに充当財源を明確にしておくとともに、事業の性質等によって処理方法を明確化する必要があると考える。その前提として、運営費交付金の取扱いに関する内規等において、業務達成基準や費用進行基準の運営費交付金債務の収益化基準とその取扱いなどについて定めておくことが必要と考えられる。

Q78-22 注解56における「別途、精算のための収益化を行うものとする。」は具体的にどのように行うのか。

A

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

必要があるため、運営費交付金債務が残る場合は、精算のための収益化を行うこととされている。

国立大学法人等においては、国立大学法人等間の比較可能性の観点から、当該精算のため収益化した運営費交付金に関しては、期間の経過や達成度に応じて、また支出額を限度として収益化した運営費交付金収益とは区分し、臨時利益として計上することとする。

Q79-1 施設費により受け入れた金額は、全額国立大学法人等の資産計上の対象となるべきものか。施設費で執行する固定資産の取得に関連して、固定資産の取得原価を構成しない支出についてはどのような会計処理となるのか。

A

- 1 施設費を財源として固定資産を取得した場合であって、当該支出のうち固定資産の取得原価を構成しない支出については、当期の費用として処理することとなるが、この場合の施設費の会計処理については、費用相当額は、施設費収益の科目により収益認識を行い、資本剰余金への振替は行わないことになる。
- 2 上記1に関連して、施設費を財源として支出することが可能な経費の範囲は、当該施設費の交付決定や交付要綱の内容により判断する必要があるが、附帯事務費として支出することが認められる経費は、設計料、検査・監督等の資産取得のために直接必要となる経費に限られ、国立大学法人等職員の人件費等の間接的な経費は含まれないものと考えられる。
- 3 また、施設費は国においては、公債発行対象経費である施設整備費補助金として予算に計上されるが、その計上額は、国立大学法人等の要望を基礎として文部科学省で予算要求を行うことから、国立大学法人等が、施設費の要望額を計算する際には、固定資産の原価を構成するものに限り施設費に計上し、費用処理すべき項目については、含まないようすることが要請される。

Q79-2 施設費はその全額が前もって交付されるのではなく、最終的に施設が完成した後に施設整備費補助金の請求を行って交付されるため、国の出納整理期間である翌事業年度の4月に交付される場合がある。この場合、未収金の計上は可能か。

A

- 1 施設費は国の予算上は施設整備費補助金として計上され、補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律等の規定に従って交付され、国立大学法人等の資金繰り等を考慮して概算で交付される場合もあるし、補助事業の完了後に精算交付される場合もある。
- 2 出納整理期間である翌事業年度の4月に交付される施設費は精算交付の場合に限られる。このため、補助金交付決定通知書等に記載された補助事業が補助事業の期間内に完了しており、交付決定通知書等に記載された補助金等額の交付が確実であると見込まれる場合には、未収金を計上することができる。

Q79-3 NTT無利子貸付金を財源として施設の整備（基準第84の特定資産に該当する。）を行った場合及び当該資金の償還時の会計処理はどのようなになるのか。また、国から承継を受けたNTT無利子貸付金についてはどのようなになるのか。

A

- 1 NTT無利子貸付金制度には、三つの事業形態があるが、国立大学法人等に交付される無利子貸付金は、その償還時に償還金補助が行われるタイプであり、国立大学法人等から見れば、結果的には施設費補助金等によって施設の整備を行った場合と同様の経済

的効果をもたらすものである。したがって、NTT無利子貸付金の償還が終了した時点では、施設費により基準第84の特定の償却資産を整備した場合と同様の貸借対照表となるような会計処理を行うことが適切であると考えらる。

2 具体的な会計処理は、次のようになる。

① NTT無利子貸付金により施設の整備（基準第84の特定資産）を行ったとき（無利子借入金1,000により建物1,000を取得）

(借) 現金預金	1,000	(貸) 無利子借入金	1,000
建物	1,000	現金預金	1,000

② NTT無利子貸付金の償還時補助金の交付を受け、償還を行ったとき（償還時補助金500の交付を受け、同額の無利子借入金を償還）

(借) 現金預金	500	(貸) 預り補助金等	500
無利子借入金	500	現金預金	500
預り補助金等	500	資本剰余金	500

3 また、国から承継を受けたNTT無利子貸付金については、

NTT無利子貸付金の承継時（無利子借入金1,000及び建物1,000を承継）

(借) 建物	1,000	(貸) 無利子借入金	1,000
--------	-------	------------	-------

であり、償還時補助金の交付を受け、償還を行ったときの仕訳は上記2②同様である。

4 なお、このような会計処理が認められるのは、償還時の補助を含めNTT無利子貸付金に係る制度が法定されているからであり、NTT無利子貸付金制度に係る会計処理を他の事象にそのまま適用することは認められない。

Q79-4 施設費を財源にして取得した特定償却資産の除却損は国立大学法人等業務実施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の範疇となる。他方、国立大学法人等においては、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、国立大学法人等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なる場合がある。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。このことから、施設費を財源にして取得した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。(Q27-5参照)

2 国立大学法人等業務実施コストは「国立大学法人等の業務運営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、資本剰余金を減額して整理された特定償却資産に係る除却損相当額は国立大学法人等業務実施コストを構成することになる。ただし、下記の例のように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、国立大学法人等業務実施コストの計算においては、過去において国立大学法人等業務実施コストとして計上された部分を除くことに注意が必要となる。

<例示>

特定償却資産（取得価額100、損益外減価償却累計額80、損益外減損損失累計額15）の資産を除却した場合

会計処理は、

(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
減損損失累計額	15	損益外減損損失累計額	15

となるが、国立大学法人等業務実施コストに計上すべき額は5となり、損益外除売却差額相当額の区分に計上することになる。

Q80-1 補助金等は交付を受けた際には預り補助金等として整理し、補助金等の交付の目的に従った業務の進行に応じ収益化することとされているが、具体的には、どのように収益化すればよいのか。

A

- 1 補助金等は国立大学法人等が行う業務のうち、特定の事務事業に対して交付されるものであり、補助金等の交付の対象となる事務事業の範囲は交付決定通知書等で具体的に示されている。
- 2 したがって、交付決定通知書等で示された業務の進行に応じ、具体的には当該業務に係る経費の支出に応じて収益化することになる。

Q80-2 補助金等を財源として基準第84の特定の償却資産を取得することは可能か。

A

国立大学法人制度の基本的な仕組みとして、国立大学法人等の財産的基礎となる固定資産の取得については、出資による方法と施設費による方法が予定されており、補助金等による方法は予定されていない。したがって、補助金等により基準第84の特定の償却資産を取得することは予定されていない。

Q80-3 補助金等が既実施された業務の財源を補填するために精算交付された場合には、補助金等の交付を受けたときに収益化する（注解57）こととされているが、既実施された業務にはたな卸資産の取得も含まれるのか。また、精算交付が翌年度になされる場合、補助金等を未収計上することはできるのか。

A

- 1 補助金等は国立大学法人等の業務のうち、特定の事務事業に対して交付されるものであり、補助金等の交付の目的、補助する経費の範囲等は、補助金等の交付決定通知書、交付要綱等により明らかにされており、補助金等を充てられる支出であるか否かはこれらにより判断することになる。
- 2 注解57第1項で想定している補助金等の精算交付は、特定の事業の収支差額を決算額を基礎として交付される補助金等であり、質問にあるたな卸資産の取得費を事後に精算交付する補助金等は想定されない。なお、補助事業は、補助金等の交付決定後に実施するのが原則であり、補助金等の交付決定前に購入したたな卸資産の取得費に補助金等を充てることは、補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律違反となり、罰則が課せられる場合もあり得る。
- 3 既実施された業務に対する精算交付がなされるときに、精算交付時期が翌事業年度になる場合には、費用収益対応を考慮し、精算交付される額を未収金として計上することができる。ただし、Q79-2の施設費を未収計上できる場合の要件に準じて判断するものとする。

Q80-4 補助金等を財源として「重要性が認められるたな卸資産」を取得した場合にはどのような会計処理をすればよいか。

A

会計基準では、補助金等を財源として「重要性が認められるたな卸資産」（販売する

ために保有するものを除く。)を取得した場合の会計処理について、国立大学法人等に固有の会計処理は設定されていない。したがって、たな卸資産を取得した場合、当該たな卸資産の重要性の有無にかかわらず、預り補助金等を資産見返勘定へ振り替えることは認められない。また預り補助金等は、補助金等の交付の目的となった業務の進行に応じて収益化を行うこととされているが、補助金等は毎年度清算行為が行われることから、当該たな卸資産の取得のための支出時点をもって「業務の進行」と考え、収益化を行うものとする。

Q 8 1 - 1 中期計画の最終年度において、次の中期計画において財源措置することが予定される特定の費用が発生し、当該金額を未収財源措置予定額として資産に計上した場合、当該未収財源措置予定額は次期中期目標期間に繰り越せるのか。

A

基準第 8 1 及び注解 5 8 は、次期中期目標期間に繰り越すことがあり得ることを前提とした規定である。なお、未収財源措置予定額として計上が認められるのは、財源措置を行う費用の範囲、時期、方法等が中期計画等で明らかにされていることが必要であり、この財源措置の時期が、当該中期目標期間に限られている場合は繰り越せないことになる。(Q 1 2 - 2 参照)

Q 8 2 - 1 基準第 8 2 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。(関連項目；基準第 1 4 負債の定義)

A

- 1 寄附金は、寄附者が国立大学法人等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、国立大学法人等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、受領した寄附金の全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 1 4 第 1 項では、「国立大学法人等の負債とは、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等に対して、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等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。
- 3 このような観点から、基準では、①寄附者がその使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等が使用に先立ってあらかじめ計画的に使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。
- 4 使途の特定の程度については、この趣旨に従い、国立大学法人等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、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、国立大学法人等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られ、例えば、工学（理学、医学）研究のために全額を使用する等が考えられる。なお、寄附金の一部を間接経費相当額とする場合に、当該間接経費相当額につい

て使途の特定がなされたとするためには、役員会又は経営協議会により当該寄附金の使途や使用時期についてあらかじめ具体的に規定する必要があると考えられる。

- 6 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使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 8 2 - 2 基準第 8 2 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。

A

寄附金の使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使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、「寄附金の使途に充てるための費用」に含めることが認められる。

Q 8 2 - 3 ある事業の実施の財源として使途が特定された寄附金 1 5 百万円を受け入れ、当該事業を実施したが、当該事業には間接費も含め 1 3 百万円の支出となった。この場合の会計処理はどのようになるのか。

A

- 1 基準第 8 2 では、「寄附者がその使途を特定した場合又は寄附者が使途を特定しなくても国立大学法人等が使用に先立ってあらかじめ計画的に使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、当該使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。」とされている。
- 2 したがって、受け入れた寄附金は〇〇事業の実施に当たり寄附者から使途特定されたものであるため、受け入れた 1 5 百万円は寄附金債務として処理し、当該費用の発生した時点で当該費用相当額について寄附金債務を取り崩して寄附金収益として収益計上されることになる。なお、「当該費用に相当する額」には、管理部門などの費用も含めることができるとされている（Q 8 2 - 2 参照）が、これらを含めてもなお、当該費用に相当する額が受け入れた寄附金の額よりも下回った場合については、使途が特定された事業が終了した時点で、受け入れた寄附金に対する負債性はなくなると考えられるので、残余について特約がある場合や、新たに別の使途が定められた場合を除き、寄附金債務全額を取り崩し、寄附金収益として処理する。

Q 8 2 - 4

- (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 国立大学法人等が寄附金を受け、寄附者又は法人が当該寄附金の使途を特定したとき

には、まず、基準第82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82第2項(2)により資産取得額と同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、寄附金債務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、寄附金債務は中期計画期間が終了しても、当該用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59参照) 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、残余について特約がある場合や新たに別の用途が定められた場合を除き、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。

Q82-5 基準第82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82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、国立大学法人等が寄附金を受け、寄附者又は法人によって当該寄附金の用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、このような用途が文部科学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、用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、文部科学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、資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。

Q82-6 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。

A

- 1 寄附者や国立大学法人等が寄附金について何らその用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 当該利益のうち準用通則法第44条第1項によって、積立金として整理されたものについては、同条第5項に従い、国立大学法人法第32条に定めるところによって処理される。したがって、国立大学法人法の規定に従って処理した結果、国庫に納付されるものもあり得る。

Q 8 2 - 7 既往の委任経理金を承継した場合の取扱いはどうするのか。

A

既往の委任経理金については、国立大学法人法附則第 10 条により、当該国立大学法人等が承継することとされている。国立大学法人等が、委任経理金を承継した場合の取扱いについては、各国立大学法人等に寄附があったものとみなして、基準第 8 2 に準じ、負債に計上することとする。

Q 8 2 - 8 寄附金を財源に産業競争力強化法第 2 2 条の規定に基づき出資事業を行い、有価証券を取得した場合の会計処理はどうするのか。

A

国立大学法人等が寄附を受けて、産業競争力強化法第 2 2 条で規定する出資を行おうとする場合には、国立大学法人等の財産的基礎を形成すると判断しその実態が資本金と同様に財産的基礎と認められるため、資本剰余金に計上する。(Q 1 9 - 4 参照)

① 寄附を受けたとき。

(借) 現金及び預金 100,000,000 (貸) 民間出えん金 100,000,000

② 当該寄附金により投資事業実施会社(株式会社)へ出資を行ったとき。

(借) 関係会社株式 100,000,000 (貸) 現金及び預金 100,000,000

Q 8 3 - 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 8 3 によることになる。すなわち、「国立大学法人等がその教育・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 簡単な数値例で上記 2 の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 年目に受託研究収入 100 を現金で受領、毎年の費用は現金で払い、サービスは均等に進行するものと仮定する。

(1 年目)	(借) 現金	100	(貸) 前受受託研究費	100
	受託研究費	15	現金	15
	前受受託研究費	20	受託研究収益	20
(2 年目)	(借) 受託研究費	20	(貸) 現金	20
	前受受託研究費	20	受託研究収益	20
(3 年目)	(借) 受託研究費	25	(貸) 現金	25
	前受受託研究費	20	受託研究収益	20

(4年目)	(借)	受託研究費	30	(貸)	現金	30
		前受受託研究費	20		受託研究収益	20
(5年目)	(借)	受託研究費	10	(貸)	現金	10
		前受受託研究費	20		受託研究収益	20

Q83-2 自己収入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、国立大学法人等が次のような収入・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	
	自己収入	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	
	自己収入	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	
	自己収入	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	〇〇収入	XXX
人件費	600	現金	600

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84の適用を受けるか否かにより処理が異なる。ここでは、基準第84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78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。国立大学法人等においては、自己収入と運営費交付金による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り分けることとする。
- 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。（Q78-1参照）
- 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	自己収入	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、

$$600 \times 300 \div (300 + 300) = 300$$

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	自己収入	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、 $600 \times 300 \div (300 + 400) = 257$

[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	自己収入	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、 $600 \times 300 \div (300 + 250) = 327$ 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	自己収入	300
人件費	600	現金	600
運営費交付金債務	125 (※)	資産見返運営費交付金等	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	自己収入	400
人件費	600	現金	600
運営費交付金債務	111 (※)	資産見返運営費交付金等	111
運営費交付金債務	333 (※※)	運営費交付金収益	333

※ 同様に、 $200 \times 500 / (500 + 400) = 111$

※※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	自己収入	250
人件費	600	現金	600
運営費交付金債務	133 (※)	資産見返運営費交付金等	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133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。

Q83-3 連合大学院に関する会計上の取扱いはどうするのか。

A

- 1 連合大学院は、複数の大学の修士課程が連携して、博士課程（後期3年）である独立研究科を設置し、一大学のみでは期待し難い分野を補いつつ、幅の広い、かつ、水準の高い教育研究を行うものである。中心となる大学を基幹大学、その他の大学を参加大学と位置付け、学生は出身大学のいかににかかわらず、基幹大学に設置された連合大学院の学生となり、主指導教員の所属する大学において研究指導を受ける仕組みとされている。
- 2 連合大学院の事業は、基幹大学と参加大学が対等の立場において実施しているが、その実施経費については、国が基幹大学に対し運営費交付金として措置し、基幹大学から参加大学へ必要な経費を配分する取扱いとされている。

当該事業の実施は複数の大学において行われているが、全体として基幹大学に設置された一の独立研究科として機能していることから、会計上の取扱いとしては、基幹大学の事業であるとみなし、参加大学においては、基幹大学の事業の委託を受けたものとして取り扱うこととする。

Q84-1 基準第84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いかん。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などは、ここでいう特定の償却資産に該当するのか。

A

- 1 基準第84（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、当該国立大学法人等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国立大学法人等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、直ち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、国立大学法人において財政融資資金を取得財源としたものとして国から出資される附属病院の建物等（建物及び工作物）については、各国立大学法人ごとに文部科学省において定める率により按分指定を行うこととする。財政融資資金を取得財源としたものとして国から承継される附属病院の診療機器についても建物等同様の取扱いとする。

この場合の文部科学省において定める率は、各国立大学法人における附属病院に係る財政融資資金を取得財源とした償却資産の合計額から財政融資資金に係る債務として独立行政法人大学改革支援・学位授与機構に対し債務負担を負うこととされた債務額を差し引いた残余の額が償却資産の合計額に占める比率について基準第84の特定の償却資産の指定を行うこととされている。

Q84-2

- (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（純資産の部）に計上するのか、②有形固定資産（資産の部）と資本剰余金（純資産の部）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55 純資産の表示項目）

A

国立大学法人等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55第2項、第84参照）、ほか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。

Q84-3 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84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、国立大学法人等にとって受託研究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84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研究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、研究開発費会計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している。（Q8-3参照）

Q84-4 取得後償却終了以前の途中の段階で、基準第84による特定資産に変更することはできるのか。また、一旦基準第84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62では基準第84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又は追加を行うためには、所定の手続を経ることとする。

Q84-5 基準第84の特定資産を取り替えた後の償却資産は、基準第84による特定資産となるのか。

A

基準第84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」に該当するかを改めて判断し、該当する場合には基準第84の会計処理を行うことになる。

Q84-6 施設費を財源として取得した基準第84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

- 1 基準第84では、「国立大学法人等が保有する償却資産のうち、その減価に対応すべき収益の獲得が予定されないものとして特定された資産については、当該資産の減価償却相当額は、損益計算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。
- 2 基準第84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84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くと、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。また、滅失資産の財源が施設費であれば拠出者の意思を尊重して代替資産の取得財源も資本化する必要があるものと考えられる。

- 3 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84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相当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、国立大学法人等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(臨時利益)	5

- Q84-7 基準第84の特定資産に運営費交付金財源で改修を行い資本的支出があった場合、当該資本的支出に係る減価償却の会計処理はどうか。

A

特定資産の減価に係る損益外処理は、その減価に対応すべき収益の獲得が予定されない場合に限られている。設問の場合には、資本的支出を行ったときに当該資本的支出相当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、当該資本的支出に係る資産の減価償却費相当額を取り崩して資産見返運営費交付金戻入として収益に振り替える。

- Q85-1 基準第85に規定する特定の有価証券に係る財務収益相当額は具体的に何を指すか。

A

国立大学法人等が特定研究成果活用支援事業に関して、認定特定研究成果活用支援事業者である投資事業実施会社から受ける配当金を指す。

- Q85-2 投資事業実施会社及び投資事業有限責任組合契約に基づき取得した有価証券に対して基準第85が適用される場合の会計処理はどうか。

A

- 1 基準第85(特定の有価証券の会計処理)が適用される場合、当該有価証券に係る財務収益相当額又は売却損益相当額は、損益外有価証券損益累計額(確定)として、また、投資事業有限責任組合損益相当額又は評価損相当額は、損益外有価証券損益累計額(その他)として、資本剰余金を加減算する。
- 2 投資事業有限責任組合が、その他有価証券の評価差額を計上している場合は、その持分相当額は、投資事業有限責任組合損益相当額と同様、損益外有価証券損益累計額(その他)として資本剰余金を加減算する。
- 3 以下、具体的な設例に即して会計処理を説明する。

<設例 1 >

1. 前提条件

- (1) A国立大学法人がB投資事業実施会社へ出資した。
- (2) A国立大学法人のB投資事業実施会社に対する出資金額は800で、持分比率は80%
(B投資事業実施会社の資本金は、1000)

2. 国立大学法人等における会計処理

(1) X1年度の会計処理

① 出資時

(借) 関係会社株式 800 (貸) 現金及び預金 800

② 決算時：B投資事業実施会社の財務諸表の純資産額が1,200の場合 ～仕訳なし～

関係会社株式は、純資産額に持分比率を乗じて算定した額が取得原価よりも下落した場合のみ、当該算定額をもって貸借対照表価額とする。

③ 決算時：B投資事業実施会社の財務諸表の純資産額が900の場合

(借) 損益外有価証券損益累計額(その他) 80 (貸) 関係会社株式 80(※)

(※) (純資産額 900 - 取得原価 1000) × 80% = △80

(2) X2年度の会計処理

① 洗替処理：B投資事業実施会社の前期末純資産額が1,200の場合 ～仕訳なし～

② 洗替処理：B投資事業実施会社の前期末純資産額が900の場合

(借) 関係会社株式 80 (貸) 損益外有価証券損益累計額(その他) 80

③ B投資事業実施会社は、A国立大学法人へ100の配当を行った。

(借) 現金及び預金 100 (貸) 損益外有価証券損益累計額(確定) 100

(3) XY年度の会計処理

① B投資事業実施会社の清算時においてA国立大学法人へ清算配当(960とする。)を行った。

(借) 現金及び預金 960 (貸) 関係会社株式 800
(貸) 損益外有価証券損益累計額(確定) 160

<設例2>

1. 前提条件

- (1) A国立大学法人は、B投資事業有限責任組合へ出資した。
- (2) A国立大学法人のB投資事業有限責任組合に対する出資金額は100で、持分比率は50%
- (3) B投資事業有限責任組合の契約期間 X1年度からX4年度まで
- (4) A国立大学法人は有限責任組合員
- (5) B投資事業有限責任組合における各年度の経費はゼロとする。
- (6) 分配は、B投資事業有限責任組合の解散後に一括して行う。

2. 国立大学法人等における会計処理

(1) X1年度の会計処理

① 出資時

(借) その他の関係会社有価証券 100 (貸) 現金及び預金 100

② B投資事業有限責任組合がCベンチャー企業の株式を取得(150)した。 ～仕訳なし～

③ 決算時：B投資事業有限責任組合持分の取込処理(Cベンチャー企業の株式(上場株式)の決算日の時価170)
 (借) その他の関係会社有価証券 10 (貸) 損益外有価証券損益累計額(その他) 10(※)
 (※) (時価170－取得原価150)×50%＝10

(2) X2年度の会計処理

① 洗替処理

(借) 損益外有価証券損益累計額(その他) 10 (貸) その他の関係会社有価証券 10

② B投資事業有限責任組合がCベンチャー企業の株式を売却(200)し、Dベンチャー企業の株式を取得(100)した。 ～仕訳なし～

③ 決算時：B投資事業有限責任組合損益の取込処理(②により発生した損益を取り込む。)
 (借) その他の関係会社有価証券 25 (貸) 損益外有価証券損益累計額(その他) 25(※)
 (※) (投資収益200－投資原価150)×50%＝25
 (参考：B投資事業有限責任組合のCベンチャー企業株式売却処理例)
 (借) 現金及び預金 200 (貸) 営業投資有価証券売上高(投資収益) 200

(借) 営業投資有価証券売上原価(投資原価) 150 (貸) 営業投資有価証券 150

④ 決算時：B投資事業有限責任組合持分の取込処理(Dベンチャー企業の株式(上場株式)の決算日の時価 90)

(借) 損益外有価証券損益累計額(その他) 5 (貸) その他の関係会社有価証券 5(※)

(※) (時価 90－取得原価 100)×50%＝△5

(3) X3年度の会計処理

① 洗替処理

(借) その他の関係会社有価証券 5 (貸) 損益外有価証券損益累計額(その他) 5

② B投資事業有限責任組合がDベンチャー企業の株式を売却(60)し、Eベンチャー企業の株式を取得(40)した。
～仕訳なし～

③ 決算時：B投資事業有限責任組合損益の取込処理(②により発生した損益を取り込む。)

(借) 損益外有価証券損益累計額(その他) 20 (貸) その他の関係会社有価証券 20(※)

(※) (投資収益 60－投資原価 100)×50%＝△20

(参考：B投資事業有限責任組合のDベンチャー企業株式売却処理例)

(借) 現金及び預金 60 (貸) 営業投資有価証券売上高(投資収益) 60

(借) 営業投資有価証券売上原価(投資原価) 100 (貸) 営業投資有価証券 100

④ 決算時：投資事業有限責任組合持分の取込処理(Eベンチャー企業の株式(上場株式)の決算日の時価 40)

～仕訳なし～(※)

(※) (時価 40－取得原価 40)×50%＝0

(4) X4年度の会計処理

① 決算時：B投資事業有限責任組合損益の取込処理(投資事業有限責任組合がEベンチャー企業の株式を40で売却している。)
～仕訳なし～(※)

(※) (投資収益 40－投資原価 40)×50%＝0

(参考：B投資事業有限責任組合のEベンチャー企業株式売却処理例)

(借) 現金及び預金 40 (貸) 営業投資有価証券売上高(投資収益) 40

(借) 営業投資有価証券売上原価(投資原価) 40 (貸) 営業投資有価証券 40

② 清算時：B投資事業有限責任組合は、契約期間が終了したため解散し、A国立大学法人に対して分配を行った(105とする。)

(借) 現金及び預金 105 (貸) その他の関係会社有価証券 105

(借) 損益外有価証券損益累計額(その他) 5 (貸) 損益外有価証券損益累計額(確定) 5

投資事業有限責任組合から分配金を受け取るにより資金が裏付けられたため、投資事業有限責任組合への投資額を上回って得られた分配金5は、損益外有価証券損益累計額(その他)から損益外有価証券損益累計額(確定)に振り替える。(Q85-1参照)

Q 8 6 - 1 賞与引当金の計上が必要な場合はどのような場合か。

A

- 1 賞与引当金については、各国立大学法人等の賞与支給規定等の内容によるが、運営費交付金に基づく収益以外によってその支払財源が手当されている部分については、引当金の計上が必要であり（基準第17第1項）、その支給される賞与に充てられるべき財源措置が翌期以降の運営費交付金により行われることが中期計画等で明らかにされている場合には、引当金は計上しないことになる。（基準第17第2項）
- 2 なお、賞与引当金を計上しない場合の要件は限定的に解することが必要であり、例えば、一部の教職員について、翌期以降の運営費交付金により賞与に関する財源措置がなされることが特定できない場合においては、当該教職員に関する賞与について、賞与引当金を計上しなければならない。
- 3 また、基準第17第2項の規定により賞与引当金を計上しない場合には、当期の運営費交付金による財源措置が手当されない金額(引当外賞与見積額)を貸借対照表に注記するとともに国立大学法人等業務実施コスト計算書に引当外賞与増加見積額を表示することとする。

Q 8 6 - 2 基準第86第2項において、基準第17第2項の規定により賞与引当金を計上しない場合には、「引当外賞与見積額」を貸借対照表に注記し、「引当外賞与増加見積額」を国立大学法人等業務実施コスト計算書に表示するとしているが、「引当外賞与見積額」と「引当外賞与増加見積額」との違いは何か。

A

- 1 貸借対照表に注記する「引当外賞与見積額」は、期末時点における引当外の賞与見積額(賞与の支給見込額のうち、当事業年度に帰属する額)をいい、国立大学法人等業務実施コスト計算書に表示する「引当外賞与増加見積額」は、当事業年度末における「引当外賞与見積額」から、前事業年度末における「引当外賞与見積額」を差し引いたものをいう。
- 2 したがって、「引当外賞与増加見積額」はマイナスとなることもあるが、その場合においても、表示科目は「引当外賞与増加見積額」として、マイナス表示するものとする。
- 3 なお、平成19年度においては、前年度においても、同様の処理がとられていたと仮定し計算するものとする。

Q 8 6 - 3 基準第86第1項において「賞与のうち、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、「第17 引当金」により賞与引当金を計上する」とあるが、運営費交付金以外の収益として、例えば、補助金で財源措置される場合でも賞与引当金を計上するのか。

A

基準第17第2項においては「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」とされている。したがって、財源措置が補助金であれば直ちに賞与引当金計上が強制されるものではなく、財源措置の客観性・確実性を念頭に具体的な財源措置の手法に即して総合的に判断することになる。

Q 8 7 - 1 退職給付について、国又は地方公共団体との交流人事によって国立大学法人等外に移籍する職員がいる場合にはどうなるのか。

A

- 1 基準第87にあるとおり、国立大学法人等の教職員の退職給与については、自己収入を財源とするものについては「退職給付引当金」を貸借対照表の本体に、運営費交付金を財源とするものについては「退職給付引当金の見積額」を貸借対照表の注記に表示すべきものとされている。したがって、国立大学法人等に勤務する全役職員について、原則として、上記いずれかの形で退職給付に関する計上が行われるものとする。
- 2 仮に、国又は地方公共団体との交流人事によって、役職員が法人外に移籍する場合には、上記の「引当金または見積額」が取り崩されるが、一方、交流人事で迎える役職員については、「引当金または見積額」を積み増す必要が生ずることとなる。
- 3 国又は地方公共団体との人事交流による出向職員であり国又は地方公共団体に復帰することが予定される教職員について、国立大学法人等での勤務に係る退職給与は支給しない条件で採用しており、退職給与を支給しないことが国立大学法人等の給与規則等において明らかな場合は、退職給付に係る将来の費用は発生しないことから、退職給付引当金の計上は要しないこととなる。(Q24-3参照)

Q87-2 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給付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。法人設立に当たり、このような取扱いとされる場合には、法人設立当初から負債として計上すべきである。

Q87-3

- (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等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87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 国立大学法人等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を行わねばならない。その際、国と国立大学法人等との間では、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等で退職した場合には、当該国立大学法人等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「国立大学法人等の業務運営」のためであって、国の勤務期間に相当する退職給付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、国立大学法人等業務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。

Q87-4

- (1) 退職給付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) 退職一時金については、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

- 1 退職給付引当金計上の要否については、国立大学法人等にとって「客観的に財源が措置されていると明らかに見込まれる」かどうかを、具体的な財源措置の手法に即して総合的に判断すべきである。
- 2 参考までに、非国家公務員型である独立行政法人国立少年自然の家においては、中期計画の予算における運営費交付金算定ルールにおいて、「退職手当については、独立行政法人国立少年自然の家役員退職手当規程及び独立行政法人国立少年自然の家職員退職手当規程に基づいて支給することとなるが、その全額について別途運営費交付金で手当とする。」としており、退職一時金に必要な運営費交付金については国が全額措置すると考えられるため、同少年自然の家においては、平成13年度決算において、退職給付引当金の計上はしない取扱いとしているところである。

Q 8 7 - 5 国立大学法人等業務実施コスト計算書に表示されることとなる「退職給付債務に係る毎事業年度の増加額」とは、どのように計算するのか。（関連項目；基準第74 国立大学法人等業務実施コスト計算書の様式）

A

基準第87第2項において、国立大学法人等業務実施コスト計算書に表示することとされている退職給付債務に係る毎事業年度の増加額は、退職給付債務の区分に応じ、次により計算する。

① 退職一時金に係る債務

事業年度末に在職する役職員について、当期末の退職給付見積額から前期末の退職給付見積額を控除した額から、退職者に係る前期末退職給付見積相当額を控除して計算する。

② 厚生年金基金等に係る年金債務

年金債務に係る当期末の退職給付見積額から、前期末の退職給付見積額を控除して計算する。

Q 8 7 - 6 基準第87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、国立大学法人等業務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74 国立大学法人等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。

Q 8 7 - 7 国立大学法人等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、国立大学法人等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分だけ二重計上になるのではないか。（関連項目；第74 国立大学法人等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、国立大学法人等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等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		9 0 0	1, 0 0 0
(うち職員A退職給付相当分)			1, 2 0 0
(うち職員A引当外退職給付見積額)		1 0 0	△1, 1 0 0
(うちその他職員引当外退職給付増加見積額)		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、国立大学法人等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、国立大学法人等業務実施コストを△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等業務実施コストは、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等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 8 7 - 8 退職一時金に係る退職給付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等が引き継いだ結果、基準第 1 7 第 1 項及び基準第 8 7 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 8 7 - 9 基準第 8 7 第 4 項では、退職一時金に係る退職給付債務の計算に当たっては、退職一時金の期末要支給額を用いた計算によることができるとあるが、期末要支給額を用いた計算とは具体的にどうするのか。またその他の方法によることも可能なのか。

A

「期末要支給額を用いた計算」とは、当該国立大学法人等の職員が、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一時金の総額を計算する方法をいう。なお、上記の基準の趣旨は、基準「第 3 5 退職給付引当金の計上方法」に規定する原則法によって計算することを妨げるものではない。

Q 8 7 - 1 0 国立大学法人等が、当期において、退職一時金相当分の運営費交付金として、退職者 2 人分、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 人が退職し、3 千万円を支払った。

[ケース 2] 予想に反して 1 人しか退職せず、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

国立大学法人等は、退職一時金相当分として2千万円の交付を受けているため、その相当額については、他の運営費交付金とは区分して管理を行い、退職一時金の支払を以って当該運営費交付金債務を収益化させることとする。

[ケース1]

運営費交付金債務全額を収益に振り替える。これにより、損益計算書においては、2千万円の収益、3千万円の費用が計上され、これにより当期において1千万円の欠損が発生することとなる。

翌年度の運営費交付金において、補填を受けた場合には直ちにその分を収益化する。

[ケース2]

運営費交付金債務のうち、1人分1千万円しか進行しないので、残額の1千万円が引き続き運営費交付金債務として貸借対照表の負債の部に計上される。これによる損益計算はゼロとなる。

Q87-11 基準第87第1項において「退職給付債務のうち、運営費交付金に基づく収益以外の収益によってその支払財源が手当てされることが予定されている部分については・・・（中略）・・・退職給付引当金を計上する」とあるが、運営費交付金以外の収益として、例えば、補助金で財源措置される場合でも退職給付引当金を計上するのか。

A

基準第17第2項においては「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」とされている。また、Q87-4のAにおいて「退職給付引当金計上の要否については、国立大学法人等にとって「客観的に財源が措置されていると明らかに見込まれる」かどうかを、具体的な財源措置の手法に即して総合的に判断すべきである」とされている。したがって、財源措置が補助金であれば直ちに退職給付引当金計上が強制されるものではなく、財源措置の客観性・確実性を念頭に具体的な財源措置の手法に即して総合的に判断すべき問題である。

Q87-12 退職給付に係る注記については、具体的にどのような内容を記載することとなるのか。

A

1 会計基準においては、退職給付に係る具体的な注記内容を定めていない。このため、「退職給付に関する会計基準の適用指針」（企業会計基準適用指針第25号）を参考とし、次の事項を注記する。

- (1) 法人の採用する退職給付制度の概要
- (2) 退職給付債務の期首残高と期末残高の調整表
- (3) 年金資産の期首残高と期末残高の調整表
- (4) 退職給付債務及び年金資産と貸借対照表に計上された退職給付引当金及び前払年金費用の調整表
- (5) 退職給付に関連する損益
- (6) 年金資産に関する事項（年金資産の主な内訳を含む。）
- (7) 数理計算上の計算基礎に関する事項
- (8) その他の退職給付に関する事項

2 なお、注記は、全ての財務諸表にそれぞれ記載することが必要である。

【記載例1】全ての制度を原則法で会計処理している場合
(退職給付に係る注記)

1. 採用している退職給付制度の概要

当法人は、職員の退職給付に充てるため、積立型、非積立型の確定給付制度及び確定拠出制度を採用している。確定給付企業年金制度（積立型制度である。）では、給与と勤務期間に基づいた一時金又は年金を支給する。退職一時金制度（非積立型制度である。）では、退職給付として、給与と勤務期間に基づいた一時金を支給する。

2. 確定給付制度

(1) 退職給付債務の期首残高と期末残高の調整表

期首における退職給付債務	15,000
勤務費用	1,040
利息費用	700
数理計算上の差異の当期発生額	1,700
退職給付の支払額	△400
過去勤務費用の当期発生額	300
制度加入者からの拠出額	160
期末における退職給付債務	18,500

(2) 年金資産の期首残高と期末残高の調整表

期首における年金資産	7,000
期待運用収益	350
数理計算上の差異の当期発生額	50
事業主からの拠出額	640
退職給付の支払額	△200
制度加入者からの拠出額	160
期末における年金資産	8,000

(3) 退職給付債務及び年金資産と貸借対照表に計上された退職給付引当金及び前払年金費用の調整表

積立型制度の退職給付債務	12,000
年金資産	△8,000
積立型制度の未積立退職給付債務	4,000
非積立型制度の未積立退職給付債務	6,500
小計	10,500
未認識数理計算上の差異	△2,280
未認識過去勤務費用	△270
貸借対照表に計上された負債と資産の純額	7,950
退職給付引当金	7,950
前払年金費用	-
貸借対照表に計上された負債と資産	7,950

産の純額

(4) 退職給付に関連する損益

勤務費用	1,040
利息費用	700
期待運用収益	△350
数理計算上の差異の当期の費用処理額	70
過去勤務費用の当期の費用処理額	30
臨時に支払った割増退職金	50
合計	1,540

(5) 年金資産の主な内訳

年金資産合計に対する主な分類ごとの比率は、次のとおりである。

債券	48%
株式	39%
現金及び預金	8%
その他	5%
合計	100%

(6) 長期期待運用収益率の設定方法に関する記載

年金資産の長期期待運用収益率を決定するため、現在及び予想される年金資産の配分と、年金資産を構成する多様な資産からの現在及び将来期待される長期の収益率を考慮している。

(7) 数理計算上の計算基礎に関する事項

期末における主要な数理計算上の計算基礎（加重平均で表している。）

割引率 5.0%

長期期待運用収益率 5.5%

3. 確定拠出制度

当法人の確定拠出制度への要拠出額は、3,000であった。

【記載例2】退職一時金制度を簡便法で会計処理している場合（退職一時金制度のみの法人）

（退職給付に係る注記）

1. 採用している退職給付制度の概要

当法人は、職員の退職給付に充てるため、非積立型の退職一時金制度を採用している。当該制度では、給与と勤務期間に基づいた一時金を支給しており、簡便法により退職給付引当金及び退職給付費用を計算している。

2. 確定給付制度

(1) 簡便法を適用した制度の、退職給付引当金の期首残高と期末残高の調整表

期首における退職給付引当金	3,000
退職給付費用	700
退職給付の支払額	△400

期末における退職給付引当金	3,300
---------------	-------

(2) 退職給付に関連する損益

簡便法で計算した退職給付費用 700

【記載例3】退職一時金制度を簡便法で会計処理している場合
(退職給付に係る注記)

1. 採用している退職給付制度の概要

当法人は、職員の退職給付に充てるため、積立型、非積立型の確定給付制度及び確定拠出制度を採用している。確定給付企業年金制度（全て積立金制度である。）では、給与と勤務期間に基づいた一時金又は年金を支給する。退職一時金制度（非積立型制度である。）では、退職給付として、給与と勤務期間に基づいた一時金を支給しており、簡便法により退職給付引当金及び退職給付費用を計算している。

2. 確定給付制度

(1) 退職給付債務の期首残高と期末残高の調整表（(3)に掲げられたものを除く）

期首における退職給付債務	10,000
勤務費用	540
利息費用	500
数理計算上の差異の当期発生額	800
退職給付の支払額	△200
過去勤務費用の当期発生額	200
制度加入者からの拠出額	160
期末における退職給付債務	12,000

(2) 年金資産の期首残高と期末残高の調整表

期首における年金資産	7,000
期待運用収益	350
数理計算上の差異の当期発生額	50
事業主からの拠出額	640
退職給付の支払額	△200
制度加入者からの拠出額	160
期末における年金資産	8,000

(3) 簡便法を適用した制度の、退職給付引当金の期首残高と期末残高の調整表

期首における退職給付引当金	3,000
退職給付費用	700
退職給付への支払額	△400
期末における退職給付引当金	3,300

(4) 退職給付債務及び年金資産と貸借対照表に計上された退職給付引当金及び前払年金費用の調整表

積立型制度の退職給付債務	12,000
--------------	--------

年金資産	△8,000
積立型制度の未積立退職給付債務	4,000
非積立型制度の未積立退職給付債務	3,300
小計	7,300
未認識数理計算上の差異	△1,110
未認識過去勤務費用	△180
貸借対照表に計上された負債と資産の純額	6,010
退職給付引当金	6,010
前払年金費用	-
貸借対照表に計上された負債と資産の純額	6,010

(5) 退職給付に関連する損益

勤務費用	540
利息費用	500
期待運用収益	△350
数理計算上の差異の当期の費用処理額	40
過去勤務費用の当期の費用処理額	20
簡便法で計算した退職給付費用	700
合 計	1,450

(6) 年金資産の主な内訳

年金資産合計に対する主な分類ごとの比率は、次のとおりである。

債券	48%
株式	39%
現金及び預金	8%
その他	5%
合 計	100%

(7) 長期期待運用収益率の設定方法に関する記載

年金資産の長期期待運用収益率を決定するため、現在及び予想される年金資産の配分と、年金資産を構成する多様な資産からの現在及び将来期待される長期の収益率を考慮している。

(8) 数理計算上の計算基礎に関する事項

期末における主要な数理計算上の計算基礎（加重平均で表している。）

割引率 5.0%

長期期待運用収益率 5.5%

3. 確定拠出制度

当法人の確定拠出制度への要拠出額は、3,000 であった。

Q 8 7 - 1 3 企業会計では、「退職給付に関する会計基準」（企業会計基準第 26 号）第 35 項の適用に伴う会計方針の変更の影響額については、期首の利益剰余金に加減することとなっている（「退職給付に関する会計基準」第 37 項）が、国立大学法人等においては、当該変更の影響額をどのように会計処理するのか。

A

国立大学法人等においては、準用通則法第 44 条が定める「利益及び損失の処理」との関係から、会計方針の変更の影響額を期首の利益剰余金に加減することは認められず、一時の損益として損益計算書に計上する必要がある。

この場合、当該会計方針の変更の影響額は、臨時損益の区分において「退職給付会計基準改正に伴う調整額」の名称をもって掲記する。

なお、割引率変更の要否を判定する際に、これまで重要性基準を考慮してきたが、平成 27 事業年度の期首において重要性基準を考慮せずに「退職給付に関する会計基準の適用指針」（企業会計基準適用指針第 25 号）第 24 項に基づいて決定された割引率を使用する場合がある。割引率の変更により発生した差異は、通常は、当該年度に発生する数理計算上の差異に含めて、法人の採用する費用処理方法及び費用処理年数に従って処理されるが、この平成 27 事業年度の期首における場合には、会計基準等の適用に伴う会計方針の変更の影響額に含めて臨時損益とする取り扱いも認められる。また、この場合でも、翌年度以後の割引率の決定において再度重要性基準を考慮することも認められる。

Q 8 9 - 1 債券を額面金額と異なる金額で発行した場合の会計処理はどうなるのか。

A

- 1 債券を額面金額と異なる金額で発行した場合、当該債券の額面金額は「国立大学法人等債」として、額面金額と収入金額との差額は「債券発行差額」として負債の部に計上する。債券発行差額は、債券を割引発行した場合にはマイナス残高として表示され、債券を打歩発行（額面金額よりも高い金額で発行）した場合にはプラス残高として表示される。
- 2 なお、「国立大学法人等債」と「債券発行差額」とは、国立大学法人等においては、企業会計において一科目として計上される債務を情報開示に資するよう二つの科目に区分したものであるから、貸借対照表上、両科目は列記し、ワン・イヤールールの適用により「国立大学法人等債」が流動負債に振り替わった場合には、同時に対応する「債券発行差額」も流動負債に振り替えることとする。

Q 8 9 - 2 債券発行差額を償却する会計処理はどうなるのか。

A

債券発行差額は、每期一定の方法で償却し、償却額を支払利息に加減する必要がある。なお、一定の方法とは、利息法（注 1）が原則であるが、簡便的な方法である定額法（注 2）も継続適用を前提として、合理的な基準として認められる。

（注 1）利息法とは、債券のクーポン利率による債券利息の総額と金利調整差額の合計額を債券の発行価額に対し一定率となるように、複利をもって各期の損益に配分する方法をいい、当該配分額とクーポン利率による債券利息との差額を債券発行差額の帳簿価額から減ずる。

（注 2）定額法とは、債券発行差額を取得日又は受渡日から償還日までの期間で除して各期の損益に配分する方法をいい、当該配分額を債券発行差額の帳簿価額から減ずる。

Q90-1 基準第84に定める特定の償却資産や運営費交付金により取得した償却資産に係る資産除去債務に対応する除去費用等は全て、基準第90に定める資産除去債務に係る特定の除去費用等に該当することになると考えてよいか。

A

- 1 基準第90（資産除去債務に係る特定の除去費用等の会計処理）が適用される資産除去債務に係る除去費用等は、文部科学大臣が当該国立大学法人等の財務構造等を勘案して、当該除去費用等の発生期間において当該費用に対応すべき収益の獲得が予定されないものとして、個別に除去費用等を特定していることが必要である。したがって、基準第84に定める特定の償却資産及び運営費交付金により取得した償却資産に係る資産除去債務に対応する除去費用等が直ちに基準第90に定める特定の除去費用等に該当するという事にはならない。
- 2 文部科学大臣においては、当該除去費用等に関連する償却資産の状況、当該除去費用等の金額、除去債務が建物等の賃借契約に係る場合にあっては敷金計上の有無等を勘案し、当該除去費用等の発生期間において当該費用に対応すべき収益を獲得することが可能かどうかについて判断の上、特定することになると考えられる。
- 3 なお、文部科学大臣による特定の手續等については、基準第84（特定の償却資産の減価に係る会計処理）が適用される資産の特定の手續に準ずることが適当と考えられる。

Q90-2 資産除去債務に係る特定の除去費用等に係る会計処理（仕訳）はどのように行うのか。

A

- 1 国立大学法人等が保有する有形固定資産に係る資産除去債務に対応する除去費用等のうち、当該費用に対応すべき収益の獲得が予定されていないものとして特定された除去費用等については、損益計算上の費用には計上せず、資本剰余金を減額することとなる。
- 2 以下に、具体的な事例に即して、説明を加える。

前提条件

X1年4月1日に設備Aを取得し、使用を開始した。当該設備の取得原価は10,000、耐用年数は5年であり、法人には当該設備を使用後に除去する法的義務が発生している。当該設備の除去時の支出見積額は1,000。なお、当該資産除去債務に対応する除去費用等は、当該費用に対応すべき収益の獲得が予定されていないものとして特定されている。

X6年3月31日に設備Aを除去したが、実際の除去に係る支出額は1,050であった（財源は施設費とする。）。

資産除去債務は取得時にのみ発生するものとし、法人は当該設備について残存価額ゼロで定額法により減価償却を行っている。割引率は3.0%とする。

①設備Aが特定の償却資産の場合（設備Aの財源は施設費とする。）

(1) X1年4月1日

設備Aの取得と関連する資産除去債務の計上

(借) 有形固定資産 (設備A)	10,863	(貸) 現金預金	10,000
		資産除去債務(*1)	863

(*1) 将来キャッシュ・フロー見積額1,000 / (1.03)⁵ = 863

預り施設費の資本剰余金への振替

(借) 預り施設費	10,000	(貸) 資本剰余金	10,000
-----------	--------	-----------	--------

(2) X 2 年 3 月 3 1 日

時の経過による資産除去債務の増加

(借) 損益外利息費用累計額 2 6 (貸) 資産除去債務(*2) 2 6

(*2) X 1 年 4 月 1 日における資産除去債務 $863 \times 3.0\% = 26$

設備 A と資産計上した除去費用の減価償却

(借) 損益外減価償却累計額 (*3) 2, 1 7 3 (貸) 減価償却累計額 2, 1 7 3

(*3) 設備 A の減価償却費 $10,000 / 5 \text{年} + \text{除去費用資産計上額 } 863 / 5 \text{年} = 2,173$

(3) X 3 年 3 月 3 1 日

時の経過による資産除去債務の増加

(借) 損益外利息費用累計額 2 7 (貸) 資産除去債務(*4) 2 7

(*4) X 2 年 3 月 3 1 日における資産除去債務 $(863 + 26) \times 3.0\% = 27$

設備 A と資産計上した除去費用の減価償却

(借) 損益外減価償却累計額(*5) 2, 1 7 3 (貸) 減価償却累計額 2, 1 7 3

(*5) 設備 A の減価償却費 $10,000 / 5 \text{年} + \text{除去費用資産計上額 } 863 / 5 \text{年} = 2,173$

(4) X 4 年 3 月 3 1 日

時の経過による資産除去債務の増加

(借) 損益外利息費用累計額 2 7 (貸) 資産除去債務(*6) 2 7

(*6) X 3 年 3 月 3 1 日における資産除去債務 $(863 + 26 + 27) \times 3.0\% = 27$

設備 A と資産計上した除去費用の減価償却

(借) 損益外減価償却累計額(*7) 2, 1 7 3 (貸) 減価償却累計額 2, 1 7 3

(*7) 設備 A の減価償却費 $10,000 / 5 \text{年} + \text{除去費用資産計上額 } 863 / 5 \text{年} = 2,173$

(5) X 5 年 3 月 3 1 日

時の経過による資産除去債務の増加

(借) 損益外利息費用累計額 2 8 (貸) 資産除去債務(*8) 2 8

(*8) X 4 年 3 月 3 1 日における資産除去債務 $(863 + 26 + 27 + 27) \times 3.0\% = 28$

設備 A と資産計上した除去費用の減価償却

(借) 損益外減価償却累計額(*9) 2, 1 7 3 (貸) 減価償却累計額 2, 1 7 3

(*9) 設備 A の減価償却費 $10,000 / 5 \text{年} + \text{除去費用資産計上額 } 863 / 5 \text{年} = 2,173$

(6) X 6 年 3 月 3 1 日

時の経過による資産除去債務の増加

(借) 損益外利息費用累計額 2 9 (貸) 資産除去債務(*10) 2 9

(*10) X 5 年 3 月 3 1 日における資産除去債務 $(863 + 26 + 27 + 27 + 28) \times 3.0\% = 29$

設備 A と資産計上した除去費用の減価償却

(借) 損益外減価償却累計額(*11) 2, 1 7 1 (貸) 減価償却累計額 2, 1 7 1

(*11) 設備 A の減価償却費 $10,000 / 5 \text{年} + \text{除去費用資産計上 } 863 - 173 \times 4 = 2,171$

設備Aの除去及び資産除去債務の履行

設備Aを使用終了に伴い除去することとする。特定された除去費用等については、資産除去の実行時において、その実際の発生額を損益計算上の費用に計上するものとする。

(借) 減価償却累計額	10,863	(貸) 有形固定資産(設備A)	10,863
資産除去債務(*12)	1,000	現金預金	1,050
除去費用	1,050	損益外利息費用累計額	137
資本剰余金(*13)	10,000	損益外減価償却累計額	10,863

(*12) X6年3月31日における資産除去債務 $863 + 26 + 27 + 27 + 28 + 29 = 1,000$

(*13) 陳腐化等のために除却処分する場合を想定(関連Q27-5)

財源として措置された預り施設費の振替(収益化)

(借) 預り施設費	1,050	(貸) 施設費収益	1,050
-----------	-------	-----------	-------

② 設備Aが取得時に資産見返勘定が計上されている償却資産の場合(設備Aの財源は運営費交付金であった。)

(1) X1年4月1日

設備Aの取得と関連する資産除去債務の計上

(借) 有形固定資産(設備A)	10,863	(貸) 現金預金	10,000
		資産除去債務(*1)	863

(*1) 将来キャッシュ・フロー見積額 $1,000 / (1.03)^5 = 863$

運営費交付金債務を資産見返運営費交付金等へ振替

(借) 運営費交付金債務	10,000	(貸) 資産見返運営費交付金等	10,000
--------------	--------	-----------------	--------

(2) X2年3月31日

時の経過による資産除去債務の増加

(借) 損益外利息費用累計額	26	(貸) 資産除去債務(*2)	26
----------------	----	----------------	----

(*2) X1年4月1日における資産除去債務 $863 \times 3.0\% = 26$

設備Aと資産計上した除去費用の減価償却

(借) 減価償却費(*3-1)	2,000	(貸) 減価償却累計額	2,173
		損益外減価償却累計額(*3-2)	173

(*3-1) 設備Aの減価償却費 $10,000 / 5年 = 2,000$

(*3-2) 除去費用資産計上額 $863 / 5年 = 173$

設備Aの減価償却費相当額について資産見返運営費交付金等から資産見返運営費交付金等戻入として収益振替

(借) 資産見返運営費交付金等	2,000	(貸) 資産見返運営費交付金等戻入	2,000
-----------------	-------	-------------------	-------

(3) X3年3月31日

時の経過による資産除去債務の増加

(借) 損益外利息費用累計額	27	(貸) 資産除去債務(*4)	27
----------------	----	----------------	----

(*4) X2年3月31日における資産除去債務 $(863 + 26) \times 3.0\% = 27$

設備Aと資産計上した除去費用の減価償却

(借) 減価償却費(*5-1) 2,000 (貸) 減価償却累計額 2,173
損益外減価償却累計額(*5-2) 173

(*5-1)設備Aの減価償却費10,000/5年=2,000

(*5-2)除去費用資産計上額863/5年=173

設備Aの減価償却費相当額について資産見返運営費交付金等から資産見返運営費交付金等戻入として収益振替

(借) 資産見返運営費交付金等 2,000 (貸) 資産見返運営費交付金等戻入 2,000

(4) X4年3月31日

時の経過による資産除去債務の増加

(借) 損益外利息費用累計額 27 (貸) 資産除去債務(*6) 27

(*6) X3年3月31日における資産除去債務(863+26+27)×3.0%=27

設備Aと資産計上した除去費用の減価償却

(借) 減価償却費(*7-1) 2,000 (貸) 減価償却累計額 2,173
損益外減価償却累計額(*7-2) 173

(*7-1)設備Aの減価償却費10,000/5年=2,000

(*7-2)除去費用資産計上額863/5年=173

設備Aの減価償却費相当額について資産見返運営費交付金等から資産見返運営費交付金等戻入として収益振替

(借) 資産見返運営費交付金等 2,000 (貸) 資産見返運営費交付金等戻入 2,000

(5) X5年3月31日

時の経過による資産除去債務の増加

(借) 損益外利息費用累計額 28 (貸) 資産除去債務(*8) 28

(*8) X4年3月31日における資産除去債務(863+26+27+27)×3.0%=28

設備Aと資産計上した除去費用の減価償却

(貸) 減価償却費(*9-1) 2,000 (貸) 減価償却累計額 2,173
損益外減価償却累計額(*9-2) 173

(*9-1)設備Aの減価償却費10,000/5年=2,000

(*9-2)除去費用資産計上額863/5年=173

設備Aの減価償却費相当額について資産見返運営費交付金等から資産見返運営費交付金等戻入として収益振替

(借) 資産見返運営費交付金等 2,000 (貸) 資産見返運営費交付金等戻入 2,000

(6) X6年3月31日

時の経過による資産除去債務の増加

(借) 損益外利息費用累計額 29 (貸) 資産除去債務(*10) 29

(*10) X5年3月31日における資産除去債務(863+26+27+27+28)×3.0%=29

設備Aと資産計上した除去費用の減価償却

(借) 減価償却費(*11-1) 2,000 (貸) 減価償却累計額 2,171
損益外減価償却累計額(*11-2) 171

(*11-1) 設備Aの減価償却費 $10,000 / 5年 = 2,000$

(*11-2) 除去費用資産計上額 $867 - 173 \times 4 = 171$

設備Aの減価償却費相当額について資産見返運営費交付金等から資産見返運営費交付金等戻入として収益振替

(借) 資産見返運営費交付金等 2,000 (貸) 資産見返運営費交付金等戻入 2,000

設備Aの除去及び資産除去債務の履行

設備Aを使用終了に伴い除去することとする。特定された除去費用等については、資産除去の実行時において、その実際の発生額を損益計算上の費用に計上するものとする。

(借) 減価償却累計額 10,863 (貸) 有形固定資産(設備A) 10,863
資産除去債務(*12) 1,000 現金預金 1,050
除去費用 1,050 損益外利息費用累計額 137
損益外減価償却累計額 863

(*12) X6年3月31日における資産除去債務 $863 + 26 + 27 + 27 + 28 + 29 = 1,000$

財源として措置された預り施設費の振替(収益化)

(借) 預り施設費 1,050 (貸) 施設費収益 1,050

Q92-1 「国庫納付金計算書」の様式はどのようになるか。

A

中期目標期間の最終事業年度における「国庫納付金計算書」の様式は、次のとおりである。

国庫納付金計算書		
I 積立金		×××
II 次期中期目標期間繰越額		×××
III 差引国庫納付金額		×××

Q92-2 中期目標期間の最終年度においては目的積立金残額の積立金への振替が行われ、積立金の国庫納付等が行われることになるが、これらの会計処理は具体的にはどのような処理となるのか。

A

1 中期目標期間最終年度における会計処理は次のようになる。

(1) 中期目標期間最終年度に生じた当期末処分利益については、積立金に振り替える。
(基準第92) この会計処理は、利益の処分に関する書類に表示され、翌事業年度に振替処理が行われることになる。

(2) 中期目標期間の最終年度に目的積立金及び国立大学法人法の規定による前中期目標期間繰越積立金が残っている場合には、積立金に振り替える。(会計基準第92)

この会計処理についても、利益の処分に関する書類に表示され、翌事業年度に振替処理が行われることになる。

- (3) 上記(1)及び(2)の処理を行った後の積立金の残高については、国立大学法人法第32条の規定に従い、国庫納付又は次期中期目標期間に繰り越すことになる。

この会計処理は、翌事業年度に行われることになるが、国庫納付金計算書は、文部科学大臣に提出する書類であり財務諸表ではないことから、国庫納付金額及び次期中期目標期間への繰越額を明瞭に説明するための注記を行うことが必要である。

- 2 具体的な事例に基づき会計処理を説明すると、次のとおりである。

<前提>

- 中期目標期間最終年度の前年度（X1年度）

積立金期末残高 25,000 目的積立金期末残高 950

前中期目標期間繰越積立金期末残高 0（第一期の中期目標期間のため該当なし。）

当期利益 1,000（積立金への積み立て650、目的積立金への積み立て350）

- 中期目標期間最終年度（X2年度）

当期利益 500 目的積立金当期取崩し額 1,000

国庫納付額 19,950 次期中期目標期間繰越額 6,500

- X2年度（中期目標期間最終年度）

（仕訳）

- 前年度の当期利益の振替処理

未処分利益 1,000 / 積立金 650

/ 目的積立金 350

（利益の処分に関する書類）

利益の処分に関する書類		
I	当期未処分利益	500
	当期総利益	500
II	積立金振替額	300
	目的積立金	300
III	利益処分数額	
	積立金	800

（積立金の明細）

区分	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	摘要
積立金	25,000	650		25,650	当期積立額 650
目的積立金	950	350	△1,000	300	当期積立額 350 当期取崩し額 1,000
計	25,950	1,000	△1,000	25,950	

- X3年度（次期中期目標期間の初年度）

（仕訳）

- 前年度の当期利益及び目的積立金残額の積立金への振替処理

未処分利益 500 / 積立金 800

目的積立金 300／

●国庫納付金、次期中期目標期間繰越積立金の処理

積立金 26,450／未払国庫納付金 19,950
 ／前中期目標期間繰越積立金 6,500

(積立金の明細)

区 分	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	摘 要
積立金	25,650	800	△26,450	0	当期積立金 500 目的積立金からの振替額 300 国庫納付金 19,950 前中期目標期間繰越積立金 6,500
目的積立金	300	0	△300	0	積立金への振替額 300
前中期目標期間繰越積立金	0	6,500	0	6,500	積立金からの振替額 6,500
計	25,950	7,300	△26,750	6,500	

(注記)

○ 積立金の国庫納付等

1 前中期目標期間最終年度の積立金の期末残高は25,650であり、これに前中期目標期間の最終年度の未処分利益500及び目的積立金の使用残額300を加えると、積立金は26,450となる。

2 この積立金26,450のうち、今中期目標期間の業務の財源及び固定資産の見合い等として繰越の承認を受けた額は6,500であり、差し引き19,950については国庫に納付した。

Q93-1 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等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へ振り替えることになるが、これは貸借対照表の利益剰余金と資本剰余金との振替を意味する会計処理である。

Q93-2 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に振り替えることとなるが、その場合、減価償却相当額は資本剰余金を減額することになるのか。

A

目的積立金を基に「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も、他の資産の減価償却と同様である。すなわち、「その減価に対応すべき収益の獲得が予定されないもの」であるかの判断が行われ、これに該当するものとして特定された場合には、基準84による会計処理が行われることになる。(Q27-5参照)

Q93-3 準用通則法第44条第3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71 準用通則法第44条第3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に振り替えることとなる。

Q93-4 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ので、その使途に照らして目的積立金の会計処理(基準第93)と同様の処理が行われることになる。

Q94-1 国が国立大学法人等に土地を出資する際には、その処分収入の一定部分を大学改革支援・学位授与機構に納付すべき旨の条件が付されることとなるが、当該土地を処分(売却)した場合にはどのような会計処理を行うのか。また、国立大学法人等から納付金を受けた大学改革支援・学位授与機構における会計処理はどうなるのか。

A

1 国立大学法人等において土地処分収入があった場合、文部科学大臣の定める基準により算定した額を大学改革支援・学位授与機構に納付することとなっており、その際、国立大学法人等は、当該土地処分に関して、資本金を減少する手続を行うこととなる。

また、国立大学法人等における土地処分収入から機構への納付額を差し引いた額は、当該国立大学法人等に現金としてとどまる(以下「留保額」という。)こととなるが、

- ① 当該留保額を資本的支出に充てる場合
- ② 当該留保額を資本的支出に充てない場合

に応じて、会計処理が異なる。

2 当該留保額を資本的支出に充てる場合とは、事務所等を集約化(高層化)すること及びその財源に固定資産の処分収入を充てることなどが、中期計画の施設・設備に関する計画において明らかにされている場合をいい、中期計画において明らかにされていない場合であっても、重要財産の処分について文部科学大臣の承認を求める申請書の処分理由で、当該留保額を資本的支出に充てるための処分であり、その資金計画等が明らかにされている場合には、当該留保額を資本的支出に充てる場合に該当するものとして取り扱うことが認められる。具体的な会計処理は(別表)のとおりとする。

3 なお、土地の処分収入の一部納付は、当該年度における処分収入の合計額を基礎としてなされることから、大学改革支援・学位授与機構への納付は当該年度分を一括して行うこととなる。また、資本金を減少する手続についても機構への納付時に行うこととする。

(別表)

前提条件

A国立大学法人が、一又は複数の土地（合計簿価100）を売却して、年度末に一括して大学改革支援・学位授与機構に納付した場合とし、①土地の売却金額の合計、②大学改革支援・学位授与機構への納付額、③資本金のうち当該納付に係る部分として文部科学大臣が定める金額、④譲渡取引に要した費用の額及び⑤譲渡取引に要した費用のうち、大学改革支援・学位授与機構が負担する金額は、それぞれ以下のとおりとする。

	① 土地の売却金額合計	② 大学改革支援・学位授与機構への納付額	③ 資本金のうち当該納付に係る部分として文部科学大臣が定める金額	④ 譲渡取引に要した費用の額	⑤ ④のうち、大学改革支援・学位授与機構が負担する金額
a 売却合計額と簿価が実質的同額	110	55	50	10	5
b 簿価より実質的に高い価額で売却	160	80	50	10	5
c 簿価より実質的に低い価額で売却	80	40	50	10	5

大学改革支援・学位授与機構

国立大学法人

① 不用財産処分収入で法人に留まる額を資本的支出に充てる予定の場合

a 土地の売却合計額と簿価が実質的に同額の場合

②処分収入の一部を受入れ（A国立大学法人から55を受入れ。譲渡費用のうち機構負担分5の支払）		①処分（A国立大学法人が一又は複数の土地（合計簿価100）を合計110で売却。譲渡費用10（うち機構負担分5））	
現金及び預金B/S	50	現金及び預金B/S	110
諸経費P/L	5	土地B/S	100
施設費交付金収益P/L	55	資本剰余金（損益外除売却差額相当額）B/S	100
		現金及び預金B/S	10
		立替金B/S	5
		立替金B/S	5
③施設費交付金の交付（施設費交付金純収益50のうちB国立大学法人へ30を交付）		②処分収入の一部納付（A国立大学法人が55を機構へ納付。譲渡費用のうち機構負担分5の受取り）	
施設費交付金P/L	30	現金及び預金B/S	55
現金及び預金B/S	30	資本剰余金（納付差額）B/S	5
		現金及び預金B/S	5
		立替金B/S	5
		※A国立大学法人の当期損益は0	
③施設費交付金の受領（B国立大学法人が機構から30を受領）		③施設費交付金の受領（B国立大学法人が機構から30を受領）	
現金及び預金B/S	30	現金及び預金B/S	30
預り施設費B/S	30	預り施設費B/S	30

b 土地を簿価より実質的に高い価額で売却した場合

②処分収入の一部を受入れ（A国立大学法人から80を受入れ。譲渡費用のうち機構負担分5の支払）		①処分（A国立大学法人が一又は複数の土地（合計簿価100）を合計160で売却。譲渡費用10（うち機構負担分5））	
現金及び預金B/S	75	現金及び預金B/S	160
諸経費P/L	5	土地B/S	100
施設費交付金収益P/L	80	資本剰余金（損益外除売却差額相当額）B/S	60
		現金及び預金B/S	10
		立替金B/S	5
		立替金B/S	5
③施設費交付金の交付（施設費交付金純収益50のうちB国立大学法人へ30を交付）		②処分収入の一部納付（A国立大学法人が80を機構へ納付。譲渡費用のうち機構負担分5の受取り）	
施設費交付金P/L	30	現金及び預金B/S	80
現金及び預金B/S	30	資本剰余金（納付差額）B/S	30
		現金及び預金B/S	5
		立替金B/S	5
③施設費交付金の受領（B国立大学法人が機構から30を受領）		③施設費交付金の受領（B国立大学法人が機構から30を受領）	
現金及び預金B/S	30	現金及び預金B/S	30
預り施設費B/S	30	預り施設費B/S	30

③施設費交付金の交付（施設費交付金純収益75のうちB国立大学法人へ50を交付）

施設費交付金P/L	50	現金及び預金B/S	50
-----------	----	-----------	----

※A国立大学法人の当期損益は0

③施設費交付金の受領（B国立大学法人が機構から50を受領）

現金及び預金B/S	50	預り施設費B/S	50
-----------	----	----------	----

c 土地を簿価より実質的に低い価額で売却した場合

②処分収入の一部を受入れ（A国立大学法人から40を受入れ。譲渡費用のうち機構負担分5の支払）

現金及び預金B/S	40	施設費交付金収益P/L	40
諸経費P/L	5	現金及び預金B/S	5

③施設費交付金の交付（施設費交付金純収益35のうちB国立大学法人へ30を交付）

施設費交付金P/L	30	現金及び預金B/S	30
-----------	----	-----------	----

①処分（A国立大学法人が一又は複数の土地（合計簿価100）を合計80で売却。譲渡費用10（うち機構負担分5））

現金及び預金B/S	80	土地B/S	100
資本剰余金B/S	20	現金及び預金B/S	10
資本剰余金（損益外除売却差額相当額）B/S	5		
立替金B/S	5		

②処分収入の一部納付（A国立大学法人が40を機構へ納付。譲渡費用のうち機構負担分5の受取り）

②減資（A国立大学法人が資本金を50減資）

資本金B/S	50	現金及び預金B/S	40
現金及び預金B/S	5	資本剰余金（減資差益）B/S	10
		立替金B/S	5

※ A国立大学法人の当期損益はゼロ

③施設費交付金の受領（B国立大学法人が機構から30を受領）

現金及び預金B/S	30	預り施設費B/S	30
-----------	----	----------	----

② 不用財産処分収入で法人にとどまる額を資本的支出に充てない予定の場合

a 土地の売却合計額と簿価が実質的に同額の場合

②処分収入の一部を受入れ（A国立大学法人から55を受入れ。譲渡費用のうち機構負担分5の支払）

現金及び預金B/S	50	施設費交付金収益P/L	55
諸経費P/L	5		

①処分（A国立大学法人が一又は複数の土地（合計簿価100）を合計110で売却。譲渡費用10（うち機構負担分5））

現金及び預金B/S	110	土地B/S	100
		土地売却益P/L	10
		現金及び預金B/S	10
諸経費P/L	5		
立替金B/S	5		

②処分収入の一部納付（A国立大学法人が55を機構へ納付。譲渡費用のうち機構負担分5の受取り）

②減資（A国立大学法人が資本金を50減資）

資本金B/S	50	現金及び預金B/S	55
諸経費P/L	5	立替金B/S	5
現金及び預金B/S	5		

③施設費交付金の交付（施設費交付金純収益50のうちB国立大学法人へ30を交付。）		※A国立大学法人の当期損益は0		③施設費交付金の受領（B国立大学法人が機構から30を受領）	
施設費交付金P/L	30	現金及び預金B/S	30	現金及び預金B/S	30
				預り施設費B/S	30

b 土地を簿価より実質的に高い価額で売却した場合

②処分収入の一部を受入れ（A国立大学法人から80を受入。譲渡費用のうち機構負担分5の支払）		①処分（A国立大学法人が一又は複数の土地（合計簿価100）を合計160で売却。譲渡費用10（うち機構負担分5））			
現金及び預金B/S	75	施設費交付金収益P/L	80	現金及び預金B/S	160
諸経費P/L	5			土地B/S	100
				土地売却益P/L	60
				現金及び預金B/S	10
				立替金B/S	5
③施設費交付金の交付（施設費交付金純収益75のうちB国立大学法人へ70を交付）		②処分収入の一部納付（A国立大学法人が80を機構へ納付。譲渡費用のうち機構負担分5の受取り）			
施設費交付金P/L	70	現金及び預金B/S	70	②減資（A国立大学法人が資本金を50減資）	
				資本金B/S	50
				土地売却益P/L	30
				現金及び預金B/S	5
				現金及び預金B/S	80
				立替金B/S	5
		※A国立大学法人の当期の損益は+25			
		③施設費交付金の受領（B国立大学法人が機構から70を受領）			
				現金及び預金B/S	70
				預り施設費B/S	70

c 土地を簿価より実質的に低い価額で売却した場合

②処分収入の一部を受入れ（A国立大学法人から40を受入れ。譲渡費用のうち機構負担分5の支払）		①処分（A国立大学法人が一又は複数の土地（合計簿価100）を合計80で売却（うち機構負担分5））			
現金及び預金B/S	35	施設費交付金収益P/L	40	現金及び預金B/S	80
諸経費P/L	5			土地B/S	100
				現金及び預金B/S	10
				立替金B/S	5
③施設費交付金の交付（施設費交付金純収益35のうちB国立大学法人へ30を交付）		②分収入の一部納付（A国立大学法人が40を機構へ納付）			
				②減資（A国立大学法人が資本金を50減資。譲渡費用のうち機構負担分5の受取り）	
				資本金B/S	50
				現金及び預金B/S	40
				土地売却損P/L	10
				立替金B/S	5
		※A国立大学法人の当期の損益は△15			
		③施設費交付金の受領（B国立大学法人が機構から30を受領）			
				現金及び預金B/S	30
				預り施設費B/S	30

施設費交付金 P/L	30	現金及び預金 B/S	30	現金及び預金 B/S	30	預り施設費 B/S	30
------------	----	------------	----	------------	----	-----------	----

第12章 連結財務諸表

Q97-1 「注解71 重要性の原則の適用について」により、連結財務諸表を作成するに当たっては重要性の原則の適用があることを示しているが、連結の範囲、連結のための個別財務諸表の修正、特定関連会社の資産及び負債の評価、未実現利益の消去、連結財務諸表の表示等に関する重要性の具体的な判断基準はどのようなものか。

A

重要性の原則が適用されるのは、連結財務諸表の利用者の判断を誤らせることがない程度であれば、ある程度簡便な方法で作成することができることを示すものであり、一律に具体的な数値を用いて判断基準を制定することはできない。例えば連結対象会社が多数存在する場合においては、連結対象会社間の少額の取引までを全て相殺することは困難であり、そのような場合に重要性の原則を用いて処理することになる。重要性の原則は、関係法人集団の財政状態、運営状況及び公的資金の使用状況等に関する合理的な判断を妨げないかどうかという観点から、各法人の状況に応じて適切に適用されるべきである。

ただし、上記にかかわらず、産業競争力強化法第22条に基づく出資事業における認定特定研究成果活用支援事業者及び投資事業有限責任組合については、すべて連結する。

Q97-2 産業競争力強化法第22条に基づく出資事業において、認定特定研究成果活用支援事業者又は投資事業有限責任組合が消費税の会計処理に関して税抜方式を採用している場合、重要性の原則を適用して、それぞれの個別財務諸表を税込方式に修正しないで連結することは許容されるか。

A

注解71に規定するとおり、連結のための個別財務諸表の修正に関して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簡便な方法によることも認められる。消費税の会計処理については、その重要性は乏しいと考えられるため、それぞれの個別財務諸表を税込方式に修正しないで連結することは許容される。

Q98-1 特定関連会社がなく関連会社がある場合、連結財務諸表を作成する必要があるか。

A

1 企業会計では、財務諸表等規則第8条の9において、連結財務諸表を作成していない会社にあつては持分法損益等の注記を行う旨の規定があるように、連結子会社がなく、関連会社のみがある場合には連結財務諸表を作成する必要はない。国立大学法人等においても特定関連会社がない場合には、連結財務諸表を作成しないことができると考えられる。ただしその場合においては、同規定を踏まえ、持分法損益等の注記を行うことが必要である。

2 注記の内容としては「個別財務諸表における関連会社に持分法を適用した場合の投資損益等の注記に関する監査上の取扱い（監査委員会報告第58号）」を準用し、(1)関連会社に対する投資の金額、(2)持分法を適用した場合の投資の金額、及び(3)持分法を適用した場合の投資利益（又は投資損失）の金額を記載する。

Q98-2 特定関連会社がなく、関連公益法人が該当する場合、基準第120による開示は不要となると理解してよいか。

A

注解79において、公的な会計主体である国立大学法人等は関連公益法人等との関係を開示し説明する責任を有していると規定している。このため特定関連会社がなく連結財務諸表を作成していない場合には、個別財務諸表の附属明細書として開示することが求められる。

Q98-3 連結の範囲及び持分法の適用範囲の重要性の判定基準はあるのか。例えば資産に占める割合を勘案する場合、特定関連会社に出資している勘定ごとにその勘定の総資産額等により判断するのか、法人全体の総資産等により判断するのか。

A

企業会計では、「連結の範囲及び持分法の適用範囲に関する重要性の原則の適用に係る監査上の取扱い（監査委員会報告第52号）」において、資産基準、売上高基準、利益基準及び利益剰余金基準によって連結の範囲及び持分法の適用範囲を判断することが規定されている。国立大学法人等においても同規程を適用することが合理的である。

Q98-4 連結財務諸表における特定関連会社及び関連会社の範囲の決定基準はあるのか。

A

基準第98にある通り、連結財務諸表は全ての特定関連会社を連結の範囲に含めることが原則である。しかし、注解72の重要性が乏しい場合には連結の範囲から除外することが可能である。関連会社の持分法適用基準も同様である。

Q98-5 投資事業有限責任組合に国立大学法人が出資を行った場合、連結の範囲に含まれるのか。

A

- 1 投資事業有限責任組合に対しても、通常の企業と同様に、支配力基準及び影響力基準を適用することになる。
- 2 しかし、投資事業有限責任組合の場合は、株式会社のように出資者が、業務執行社員を選任するのではなく、意思決定を行う組合員たる出資者が、業務執行の決定を直接行う。また、必ずしも全組合員が業務執行の決定を行うわけではなく、無限責任組合員などの一部の組合員が業務執行の決定を行うことも多く見られる。
- 3 したがって、株式会社における株主の議決権行使と異なり、基本的には、業務の執行の権限により、当該投資事業有限責任組合に対する支配力又は影響力の有無を判断することになる。

Q98-6 次に挙げる企業は、特定関連会社となるのか。

- 1 国立大学法人等が、投資事業実施会社の議決権の3分の2以上を所有する場合で、当該投資事業実施会社が無限責任組合員として出資した投資事業有限責任組合
- 2 1の投資事業有限責任組合が投資する特定研究成果活用事業者

A

- 1 国立大学法人等が議決権の3分の2以上を保有する投資事業実施会社が無限責任組合員となる場合、投資事業実施会社は当該投資事業有限責任組合の意思決定機関を支配していると考えられるため、国立大学法人等の特定関連会社に該当すると考えられる。
- 2 投資事業有限責任組合は、支配を目的とせず、投資育成や事業再生によるキャピタルゲインの獲得を目的として他の企業の株式等を有している場合がある。また、支配を目的とせずとも、議決権の過半数を保有するケースも生じ得る。そこで、企業集団の実態

を適切に表すため、次の全てを満たすような場合は、意思決定機関を支配していないものとして、特定関連会社に該当しないものとするができる。(いわゆる VC 条項(企業会計基準適用指針第 22 号第 16 項(4)参照))

- ・ 売却等により当該他の企業の議決権の大部分を所有しないこととなる合理的な計画があること。
- ・ 当該他の企業との間で、当該営業取引として行っている投資又は融資以外の取引がほとんどないこと。
- ・ 当該他の企業は、自己の事業を単に移転したり、自己に代わって行うものとはみなせないこと。
- ・ 当該他の企業との間にシナジー効果も連携関係も見込まれないこと。

なお、産業競争力強化法第 22 条に基づいて行われる事業の一環としての出資は、国立大学法人等における技術に関する研究成果の活用と研究の進展に資するものであることが必要とされており、政策目的に沿って民間事業者等と協調して行われるものであるが、特定研究成果活用事業者の意思決定機関を支配することが本来の目的ではないことが考えられる。このような場合には、2 で示されるシナジー効果や連携関係について必ずしも見込まれているとは限らないことに留意する。

Q100-1 国立大学法人等においては、会計方針の変更及び過去の誤謬の訂正に伴う過年度の財務諸表の遡及修正は行わないこととされているが(Q77-9 参照)、連結又は持分法の対象となる関係会社の決算において、過年度の財務諸表の遡及修正が行われている場合、連結財務諸表の作成に当たり、どのような処理を行うべきか。

A

- 1 同一環境下で行われた同一の性質の取引等について、国立大学法人等及び関係会社が採用する会計処理の原則及び手続は、基準の「第 11 章 国立大学法人等固有の会計処理」に定めるものを除き、原則として国立大学法人等の会計処理に統一しなければならないものとされている。(基準第 100 第 1 項参照)
- 2 過年度の財務諸表の遡及修正を行わないとする取扱いは、国立大学法人等固有の会計処理に該当するため、国立大学法人等と会計処理を統一する必要はなく、当該関係会社の決算数値をそのまま利用して、連結財務諸表を作成することとなる。

ただし、連結剰余金計算書における表示については、以下の取扱いとすることが適当である。

- ① 連結剰余金期首残高
前年度の連結剰余金期末残高と同額を記載する。
- ② 連結剰余金増加高又は連結剰余金減少高
会計方針の変更による前年度以前の遡及適用の累積的影響額及び過去の誤謬による前年度以前の修正再表示による累積的影響額を合計し、純額を「関係会社における過年度財務諸表の遡及修正による影響額」として、連結剰余金増加高又は連結剰余金減少高に区分記載する。

Q100-2 基準第 85 「特定の有価証券の会計処理」が適用される有価証券を発行する企業と国立大学法人等の連結決算をどのように考えればよいか。また、国立大学法人等の連結財務諸表において、特定関連会社等の損益計算書に計上される損益や特定関連会社の少数株主損益についてはどのように処理されるのか。

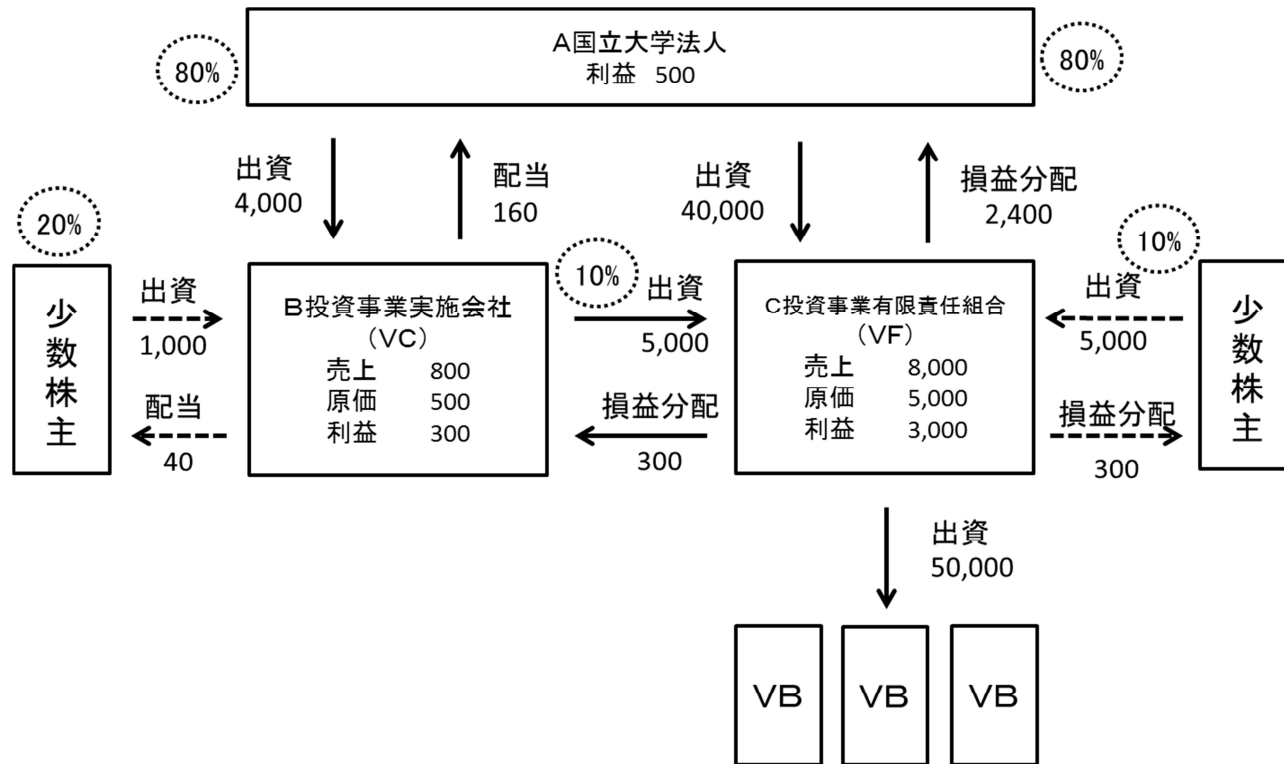
A

基準第85「特定の有価証券の会計処理」が適用される有価証券を発行する企業の費用及び収益については、基準第100第2項の規定により連結財務諸表において費用及び収益には計上しない。この場合、基準第85「特定の有価証券の会計処理」が適用される有価証券を発行する企業の当期純利益を連結財務諸表において「損益外特定関連会社損益」として取り込み、少数株主に帰属する金額は少数株主持分を加減し、国立大学法人等に帰属する金額は資本剰余金を加減するものとする。

1. 前提条件

- (1) A国立大学法人は、X1年度、B投資事業実施会社に4,000を出資した。
- (2) B投資事業実施会社に対するA国立大学法人の持分比率は80%である。
- (3) B投資事業実施会社は、A国立大学法人から出資された4,000と少数株主からの出資金1,000を合わせた5,000をC投資事業有限責任組合へ出資した。
- (4) A国立大学法人は、X1年度にC投資事業有限責任組合に40,000を出資した。
- (5) C投資事業有限責任組合は、(3)(4)のほか、少数株主から5,000の出資を受け入れた。
- (6) C投資事業有限責任組合は、X1年度に払込みを受けた50,000をベンチャー企業に投資した。
- (7) B投資事業実施会社は、A国立大学法人との間に財産貸付に係る支払が年間240あった(連結法人相互間取引の相殺消去)。
- (8) A国立大学法人は、X2年度にB投資事業実施会社から160の配当金を受け取った。
- (9) C投資事業有限責任組合の当期純利益は、X1年度、X2年度ともに3,000であった。
- (10) 投資事業実施会社に対するC投資事業有限責任組合の管理報酬は、設例の便宜のため考慮外としている。
- (11) B投資事業実施会社及びC投資事業有限責任組合の財務諸表における勘定科目は、設例の便宜のため、A国立大学法人に合わせている。
- (12) A国立大学法人は、C投資事業有限責任組合の有限責任組合員で、B投資事業実施会社は、同組合の無限責任組合員を想定しているが、B投資事業実施会社の財務諸表は、設例の便宜のため、C投資事業有限責任組合の持分及び損益を純額方式で取り込んでいる。
- (13) 当設例は、全ての会計処理等を網羅しているわけではなく、(1)から(12)まで及び3.以降に置かれた前提条件に示された状況に適合するものである。また、設例で示された金額や比率などの数値は、説明の便宜のために用いられているにすぎない。

2 関連図



3. X1年度

(1) 単体財務諸表(前提条件)

A国立大学法人の貸借対照表		B投資事業実施会社の貸借対照表		C投資事業有限責任組合の貸借対照表	
固定資産	40,000	負債	8,000	投資有価証券	50,000
関係会社株式	4,000	資本金	45,000	現金及び預金	3,000
その他の関係会社有価証券	42,400	資本剰余金	15,000	その他資産	1,000
現金及び預金	1,200	損益外有価証券損益累計額(その他)	2,400	負債	1,000
		利益剰余金	17,200	資本金	50,000
計	87,600	計	6,600	利益剰余金	3,000
				計	54,000
		計	6,600		54,000

A国立大学法人の損益計算書

費用	1,000	収益	1,500
当期総利益	500		
計	1,500		1,500

B投資事業実施会社の損益計算書

費用	500	収益	800
当期純利益	300		
計	800		800

C投資事業有限責任組合の損益計算書

費用	5,000	収益	8,000
当期純利益	3,000		
計	8,000		8,000

A国立大学法人の利益剰余金の増減高

		利益剰余金(期首)	16,700
利益剰余金(期末)	17,200	当期純利益	500
計	17,200		17,200

B投資事業実施会社の利益剰余金の増減高

		利益剰余金(期首)	0
利益剰余金(期末)	300	当期純利益	300
計	300		300

C投資事業有限責任組合の利益剰余金の増減高

		利益剰余金(期首)	0
利益剰余金(期末)	3,000	当期純利益	3,000
計	3,000		3,000

(2) 単純合算財務諸表

貸借対照表

固定資産	40,000	負債	10,300
投資有価証券	50,000	資本金	100,000
関係会社株式	4,000	資本剰余金	15,000
その他の関係会社有価証券	47,700	損益外有価証券損益累計額(その他)	2,400
現金及び預金	5,500	利益剰余金	20,500
その他資産	1,000		
計	148,200		148,200

損益計算書

費用	6,500	収益	10,300
当期純利益	3,800		
計	10,300		10,300

利益剰余金の増減高

配当金	0	利益剰余金(期首)	16,700
利益剰余金(期末)	20,500	当期純利益	3,800
計	20,500		20,500

(3) 連結修正仕訳

- ① 出資と資本の相殺消去(A国立大学法人(以下、A)の出資勘定及びB投資事業実施会社(以下、B)の資本勘定)
- | | | | |
|------------|-------|---------------|-------|
| (借) 資本金(B) | 5,000 | (貸) 関係会社株式(A) | 4,000 |
| | | (貸) 少数株主持分(B) | 1,000 |
- ② B投資事業実施会社の(C投資事業有限責任組合に係る)損益取込仕訳の戻入
- | | | | |
|-----------|-----|---------------------|-----|
| (借) 収益(B) | 300 | (貸) その他の関係会社有価証券(B) | 300 |
|-----------|-----|---------------------|-----|
- ③ B投資事業実施会社の収益費用を損益外に振替(利益剰余金から資本剰余金への振替)

(借) 収益(B)	500	(貸) 損益外特定関連会社損益(B)	500(※)
(借) 損益外特定関連会社損益(B)	500	(貸) 費用(B)	500

(※) B投資事業実施会社収益 800－300(②) = 500

④ 少数株主への按分

(借) 損益外特定関連会社損益(B)	0	(貸) 少数株主持分(B)	0
--------------------	---	---------------	---

B投資事業実施会社の当期純利益相当額(第1期は、②及び③を考慮した結果、ゼロとなる。)を少数株主へ按分する。

⑤ 連結法人相互間取引の相殺消去

(借) 収益(A)	240	(貸) 損益外特定関連会社損益(B)	240
-----------	-----	--------------------	-----

企業会計基準においては、連結法人相互間取引が存在する場合、当該取引項目を相殺消去する(売買等を行って利益を上乗せしていれば、いまだ連結グループ内にとどまっている場合には取引に付された損益を消去する。)

一方、国立大学法人会計基準第100第2項に該当する場合には、国立大学法人施行規則第14条の3第1項の指定を受けた有価証券を発行する会社等に係る費用及び収益は連結損益計算書には計上せず、連結貸借対照表の資本剰余金を増減させているため(上記③の連結修正仕訳)、上記⑤のとおり連結法人相互間取引の相殺消去を行った場合は、企業会計基準と比較して、連結損益計算書上の損益及び連結貸借対照表における資本剰余金(損益外特定関連会社損益)は、当該相殺消去相当額だけ増減(本設例では減少)した数値となる。

⑥ 内部取引に関する調整仕訳

(借) 損益外特定関連会社損益(B)	240	(貸) 経常-調整損益(A)	240
--------------------	-----	----------------	-----

⑤のとおり、企業会計基準と比較して、連結損益計算書上の損益及び連結貸借対照表における資本剰余金(損益外特定関連会社損益)は、相殺消去した額が減少した数値となっているため、調整損益勘定により調整する。

当該調整損益勘定は、相殺消去される取引に着目することとし、本設例においては、財産貸付収益に係る調整のため、経常収益区分に計上されることになる。

⑦ A国立大学法人の損益取込仕訳の戻入

(借) 損益外有価証券損益累計額(その他)(A)	2,400	(貸) その他の関係会社有価証券(A)	2,400
--------------------------	-------	---------------------	-------

⑧ 出資と資本の相殺消去(Aの出資勘定及びC投資事業有限責任組合(以下、C)の資本勘定、Bの出資勘定及びCの資本勘定)

(借) 資本金(C)	50,000	(貸) その他の関係会社有価証券(A)	40,000
		(貸) その他の関係会社有価証券(B)	5,000
		(貸) 少数株主持分(C)	5,000

⑨ C投資事業有限責任組合の収益費用を損益外に振替(利益剰余金から資本剰余金への振替)				
(借) 収益(C)	8,000	(貸) 損益外特定関連会社損益(C)		8,000
(借) 損益外特定関連会社損益(C)	5,000	(貸) 費用(C)		5,000

⑩ 少数株主への按分				
(借) 損益外特定関連会社損益(C)	360	(貸) 少数株主持分(C)		360

C投資事業有限責任組合の当期純利益相当額 3,000 の 12%を少数株主へ按分する。

$$1 - (Cの資本金にAが占める割合)$$

$$= 1 - (40,000(A) + 5,000(B) \times 80\% (AのBに対する持分比率)) \div 50,000$$

$$= 1 - 88\%$$

$$= 12\%$$

(4)連結財務諸表

貸借対照表		損益計算書		利益剰余金の増減高					
固定資産	40,000	負債	10,300	費用	1,000	収益	1,260	利益剰余金 (期首)	16,700
投資有価証券	50,000	少数株主持分	6,360	当期純利益	500	経常-調整損益	240	利益剰余金 (期末)	17,200
関係会社株式	0	資本金	45,000	計	1,500		1,500	計	17,200
その他の関係 会社有価証券	0	資本剰余金	15,000						
現金及び預金	5,500	損益外有価証券損益 累計額(その他)	0						
その他資産	1,000	損益外特定関連会社 損益	2,640						
		利益剰余金	17,200						
計	96,500		96,500						

参考：連結貸借対照表に係る検証式

①利益剰余金(17,200円) = A国立大学法人に係る利益剰余金(17,200)

②損益外特定関連会社損益(2,640) = B投資事業実施会社分(0)※1 + C投資事業有限責任組合分(2,640)※2

※1(B投資事業実施会社に係る利益剰余金 300－C投資事業有限責任組合に係る損益 300)×A直接持分比率 80%＝0

※2C投資事業有限責任組合に係る利益剰余金 3,000×88%(＝A直接持分比率 80%＋A間接持分比率 8%)＝2,640

③少数株主持分(6,360)＝B投資事業実施会社分(1,000)※3＋C投資事業有限責任組合分(5,360)※4

※3(B投資事業実施会社に係る(資本金 5,000＋利益剰余金 300)－C投資事業有限責任組合に係る損益 300)×20%(＝1－A＝直接持分

比率 80%)＝1,000

※4 C投資事業有限責任組合に係る(資本金 50,000×10%(＝1－A＝直接持分－B持分比率 10%)＋利益剰余金 3,000×12%(＝1－A＝直接持分比率 80%－A間接持分比率 8%、又は、(1－A＝直接持分比率 80%－B持分比率 10%)＋B持分比率 10%×(1－A＝直接持分比率 80%))＝5,360

4. X2年度

(1)単体財務諸表(前提条件)

A国立大学法人の貸借対照表		B投資事業実施会社の貸借対照表		C投資事業有限責任組合の貸借対照表	
固定資産	40,000	負債	8,000	投資有価証券	50,000
関係会社株式	4,000	資本金	45,000	現金及び預金	6,000
その他の関係会社有価証券	44,800	資本剰余金	15,000	その他資産	1,000
現金及び預金	1,860	損益外有価証券損益累計額(確定)	160	負債	1,000
		損益外有価証券損益累計額(その他)	4,800	資本金	50,000
		利益剰余金	17,700	利益剰余金	6,000
計	90,660	計	7,100	計	57,000
			7,100		57,000

A国立大学法人の損益計算書		B投資事業実施会社の損益計算書		C投資事業有限責任組合の損益計算書	
費用	1,000	費用	500	費用	5,000
当期総利益	500	当期純利益	700	当期純利益	3,000
計	1,500	計	1,200	計	8,000
	1,500		1,200		8,000

A国立大学法人の利益剰余金の増減高		B投資事業実施会社の利益剰余金の増減高		C投資事業有限責任組合の利益剰余金の増減高	
利益剰余金(期首)	17,200	配当金	200	利益剰余金	3,000
	17,200		300		3,000

利益剰余金 (期末)	17,700	当期純利益	500
計	17,700		17,700

利益剰余金 (期末)	800	(期首) 当期純利益	700
計	1,000		1,000

利益剰余金 (期末)	6,000	(期首) 当期純利益	3,000
計	6,000		6,000

(2) 単純合算財務諸表

固定資産	40,000	負債	10,300
投資有価証券	50,000	資本金	100,000
関係会社株式	4,000	資本剰余金	15,000
その他の関係 会社有価証券	50,400	損益外有価証券損益 累計額(確定)	160
現金及び預金	9,360	損益外有価証券損益 累計額(その他)	4,800
その他資産	1,000	利益剰余金	24,500
計	154,760	計	154,760

費用	6,500	収益	10,700
当期純利益	4,200		
計	10,700	計	10,700

配当金	200	利益剰余金 (期首)	20,500
利益剰余金 (期末)	24,500	当期純利益	4,200
計	24,700	計	24,700

(3) 連結修正仕訳

① 出資と資本の相殺消去(Aの出資勘定及びBの資本勘定)

(借) 資本金(B)	5,000	(貸) 関係会社株式(A)	4,000
		(貸) 少数株主持分(B)	1,000

② B投資事業実施会社の(C投資事業有限責任組合に係る)損益取込仕訳の戻入

開始仕訳：(借) 利益剰余金期首残高(B)	300	(貸) その他の関係会社有価証券(B)	300
当期仕訳：(借) 収益(B)	300	(貸) その他の関係会社有価証券(B)	300

③ B投資事業実施会社の収益費用を損益外に振替(利益剰余金から資本剰余金への振替)

開始仕訳：			
(借) 利益剰余金期首残高(B)	500	(貸) 損益外特定関連会社損益(B)	500
(借) 損益外特定関連会社損益(B)	500	(貸) 利益剰余金期首残高(B)	500
当期仕訳：			
(借) 収益(B)	900	(貸) 損益外特定関連会社損益(B)	900(※)

(借) 損益外特定関連会社損益(B)	500	(貸) 費用(B)	500
--------------------	-----	-----------	-----

※B投資事業実施会社収益 1200-300(②)=900

④ 少数株主への按分

開始仕訳：(借) 損益外特定関連会社損益(B)	0	(貸) 少数株主持分(B)	0
当期仕訳：(借) 損益外特定関連会社損益(B)	80	(貸) 少数株主持分(B)	80

B投資事業実施会社の当期純利益相当額 400×20%を少数株主へ按分する。

⑤ 連結法人相互間取引の相殺消去

開始仕訳：(借) 利益剰余金期首残高(A)	240	(貸) 損益外特定関連会社損益(B)	240
当期仕訳：(借) 収益(A)	240	(貸) 損益外特定関連会社損益(B)	240

(3. X1年度(3)⑤の解説参照)

⑥ 内部取引に関する調整仕訳

開始仕訳：(借) 損益外特定関連会社損益(B)	240	(貸) 利益剰余金期首残高(A)	240
当期仕訳：(借) 損益外特定関連会社損益(B)	240	(貸) 経常-調整損益(A)	240

(3. X1年度(3)⑥の解説参照)

⑦ A国立大学法人の損益取込仕訳の戻入

開始仕訳：(借) 損益外有価証券損益累計額(その他)(A) 2,400	(貸) その他の関係会社有価証券(A)	2,400
当期仕訳：(借) 損益外有価証券損益累計額(その他)(A) 2,400	(貸) その他の関係会社有価証券(A)	2,400

⑧ 配当金相殺

(借) 損益外有価証券損益累計額(確定)(A)	160	(貸) 配当金(B)	200
(借) 少数株主持分(B)	40		

⑨ 出資と資本の相殺消去(Aの出資勘定及びCの資本勘定、Bの出資勘定及びCの資本勘定)

(借) 資本金(C)	50,000	(貸) その他の関係会社有価証券(A)	40,000
		(貸) その他の関係会社有価証券(B)	5,000
		(貸) 少数株主持分(C)	5,000

⑩ C投資事業有限責任組合の収益費用を損益外に振替(利益剰余金から資本剰余金への振替)

開始仕訳：

	(借) 利益剰余金期首残高(C)	8,000	(貸) 損益外特定関連会社損益(C)	8,000
	(借) 損益外特定関連会社損益(C)	5,000	(貸) 利益剰余金期首残高(C)	5,000
当期仕訳:				
	(借) 収益(C)	8,000	(貸) 損益外特定関連会社損益(C)	8,000
	(借) 損益外特定関連会社損益(C)	5,000	(貸) 費用(C)	5,000

⑪ 少数株主への按分

開始仕訳:	(借) 損益外特定関連会社損益(C)	360	(貸) 少数株主持分(C)	360
当期仕訳:	(借) 損益外特定関連会社損益(C)	360	(貸) 少数株主持分(C)	360

※C投資事業有限責任組合の当期純利益相当額3,000の12%を少数株主へ按分する。

$$1 - (Cの資本金にAが占める割合)$$

$$= 1 - ((40,000(A) + 5,000(B) \times 80\%(AのBに対する持分比率)) \div 50,000)$$

$$= 1 - 88\%$$

$$= 12\%$$

(4) 連結財務諸表

貸借対照表		損益計算書		利益剰余金の増減高					
固定資産	40,000	負債	10,300	費用	1,000	収益	1,260	利益剰余金 (期首)	17,200
投資有価証券	50,000	少数株主持分	6,760	当期純利益	500	経常-調整損益	240	利益剰余金 (期末)	17,700
関係会社株式	0	資本金	45,000	計	1,500		1,500	計	17,700
その他の関係 会社有価証券	0	資本剰余金	15,000						
現金及び預金	9,360	損益外有価証券損益 累計額(確定)	0						
その他資産	1,000	損益外有価証券損益 累計額(その他)	0						
		損益外特定関連会社 損益	5,600						
		利益剰余金	17,700						
計	100,360		100,360						

以上から、連結財務諸表上の利益剰余金は、A国立大学法人単体の利益剰余金と合致することになる。

Q100-3 会計処理の原則及び手続で国立大学法人等及び関係会社との間で特に異なるものがあるときは、その概要を注記することとされているが、産業競争力強化法第22条に基づく出資事業における認定特定研究成果活用支援事業者及び投資事業有限責任組合を連結している場合において、重要性の観点から消費税の会計処理や固定資産の減価償却方法について注記しないとするは許容されるか。

A

消費税の会計処理や固定資産の減価償却方法については、重要性が乏しいと考えられることから、その内容を注記しないこととする。

Q101-1 連結財務諸表の様式又は記載内容は、具体的にどのようなものか。

A

連結財務諸表は、個別財務諸表の様式又は記載内容を基礎として作成することとする。

Q103-1 特定関連会社に該当することになった日が特定関連会社の決算日以外の日である場合の取扱いについてはどうすべきか。

A

企業会計においては、みなし取得日として、株式の取得日の前後いずれか近い決算日に株式の取得が行われたものとして連結財務諸表を作成することが認められている。国立大学法人等においても、原則としては特定関連会社に該当することになった日をもって連結を行うことが望まれるが、みなし取得日として株式の取得日の前後いずれか近い決算日に株式の取得が行われたものとして連結を行うことも妨げない。

Q108-1 「注解77 持分法適用の範囲からの除外について」で、「重要な影響を与えない場合」の基準は必要ないか。

A

- 1 持分法の適用範囲から除いても連結財務諸表に重要な影響を与えない特定関連会社及び関連会社（以下「非特定関連会社等」という。）か否かは、関係法人集団における個々の非特定関連会社等の特性並びに、少なくとも純損益及び連結剰余金に与える影響をもって判断すべきものとする。
- 2 国立大学法人等の公的性格に鑑みて統一的な数量基準を示すことも考えられるが、却って形式的な持分法適用除外を助長するおそれもあるため、示さないこととした。

Q109-1 国立大学法人等において繰延資産を計上してはならないとされている一方で連結貸借対照表には特定関連会社の繰延資産を計上することが認められていることは、基準第100の会計処理の統一と矛盾しないのか。

A

基準「第8 資産の定義」の注解8に記載のとおり、国立大学法人等において繰延資産の計上を認めていないのは、企業会計において繰延資産に計上される取引が想定されないためである。すなわち、国立大学法人等の特定関連会社において企業会計原則等に従って計上された繰延資産そのものを否定するものではない。したがって、国立大学法人等における繰延資産計上禁止と、特定関連会社における繰延資産計上は、組織形態の違いによるものであり、会計処理の統一上の問題とはならない。

Q 1 1 5 - 1 基準「第 1 1 5 表示区分及び表示方法」により、連結キャッシュ・フロー計算書の表示方法は直接法によるものと考えられるが、一般事業会社は間接法で作成していることが多く、一般事業会社に過度の事務負担をかけることにならないか。

A

連結キャッシュ・フロー計算書においては、多くの一般事業会社において間接法が採用されている実務慣行と、直接法による連結キャッシュ・フロー計算書の作成負担に鑑みて、間接法による開示も認められるものとする。

ただし、産業競争力強化法第 2 2 条に基づく出資事業における認定特定研究成果活用支援事業者及び投資事業有限責任組合を連結している場合は、法人間の比較可能性の観点から、連結キャッシュ・フロー計算書の表示方法は直接法によるものとする。

Q 1 1 7 連結剰余金計算書の様式はどのようなになるか。

A

連結剰余金計算書の様式は次のとおりである。

I	連結剰余金期首残高		× × ×
II	連結剰余金増加高		
	(1) 新規連結による増加高	× × ×	
	：	× × ×	× × ×
III	連結剰余金減少高		
	(1) 国庫納付金額	× × ×	
	：	× × ×	× × ×
IV	当期総利益		× × ×
V	連結剰余金期末残高		× × ×

Q 1 1 8 - 1 連結国立大学法人等業務実施コスト計算書の様式はどうなるか。

A

連結国立大学法人等業務実施コスト計算書の様式は以下のとおりである。

なお、Q 1 0 0 - 2 の設例を当てはめると下記のとおりである。

連結国立大学法人等業務実施コスト計算書
(平成 X 1 年 4 月 1 日～平成 X 2 年 3 月 3 1 日)

I	業務費用		
	[略]		
	業務費用合計		× × ×
II	損益外減価償却相当額		× × ×
III	損益外減損損失相当額		× × ×
IV	損益外利息費用相当額		× × ×
V	損益外除売却差額相当額		× × ×
VI	引当外賞与増加見積額		× × ×
VII	引当外退職給付増加見積額		× × ×
VIII	損益外特定関連会社損益相当額	- 2,	6 4 0 (※)
IX	機会費用		
	国又は地方公共団体の無償又は減額され		

た使用料による貸借取引の機会費用	X X X	
政府出資の機会費用	X X X	X X X
無利子又は通常よりも有利な条件による 融資取引の機会費用	X X X	X X X
X (控除)国庫納付額		- X X X
XI 連結国立大学法人等業務実施コスト		X X X

※Q100-2 3. (3)連結修正仕訳参照

$$\textcircled{3}(500-500)-\textcircled{4}0+\textcircled{5}240-\textcircled{6}240+\textcircled{9}(8000-5000)-\textcircled{10}360=2,640$$

なお、X2年度(平成X2年4月1日～平成X3年3月31日)の損益外特定関連会社損益相当額については、X2年度の損益外特定関連会社損益5,600-X1年度の損益外特定関連会社損益2,640=2,960となる。

Q118-2 重要性が乏しいことを理由に連結の範囲から除外された特定関連会社に係るコストは、連結国立大学法人等業務実施コスト計算書に記載する「損益外特定関連会社損益相当額」に含めて計上するのか。

A

- 1 連結国立大学法人等業務実施コスト計算書は、国立大学法人等業務実施コスト計算書における考え方と同様に、連結損益計算から控除されているが、国民の負担に帰せられるコストを明らかにするために作成する。
- 2 産業競争力強化法第22条の規定に基づき国立大学法人等が行う出資事業により取得した有価証券が基準第85に規定する特定の有価証券に該当する場合の当該有価証券に係る費用及び収益は、基準第98第2項にあるとおり連結の範囲に含まれるため、連結国立大学法人等業務実施コスト計算書における「業務費用」を経由せずに「損益外特定関連会社損益相当額」として業務実施コストに含まれる。
- 3 一方、基準第85に規定する特定の有価証券に該当しない場合の当該有価証券に係る費用及び収益について、注解72を適用し、連結の範囲から除外された場合は、連結国立大学法人等業務実施コスト計算書における「業務費用合計」に含まれているため、「損益外特定関連会社損益相当額」には含まれない。

Q121-1 基準第121第2項(1)における、国立大学法人等の役員又は教職員経験者とは、過去に一度でも役員又は教職員を経験した者と解してよいか。若しくは、過去のどの時点までの役員又は教職員の経験を含めるのか。

A

- 1 基準第121第2項(1)に定める「国立大学法人等の役員又は教職員経験者」とは、国立大学法人等設立に際し、権利義務を承継した国立大学等での役員又は教職員経験者を含む概念である。
- 2 同基準は公益法人が国立大学法人等に対して重要な影響を受けるか否かの判断要素としての基準であるため、相当期間前に国立大学法人等に役員又は教職員であった以降役員又は教職員でない場合には、該当しないとの解釈も妥当性があるものと考えますが、他方、国民ニーズとは無関係な自己増殖を防止することや、徹底的な情報開示を行うことは、国立大学法人制度の基本的な枠組みの一つでありこれらの要請も考慮することが必要となる。
- 3 具体的な運用基準としては、国、地方公共団体又は他の特殊法人等からの出向により

国立大学法人等での勤務経験がある者であって、当該国立大学法人等での役職が課長相当職以下であった者については、国立大学法人等での役員又は教職員経験者には含めない取扱いとする。

Q 1 2 1 - 2 注解 8 0 の「公益法人等とは、一般社団法人、一般財団法人、公益社団法人、公益財団法人のほか、社会福祉法人、特定非営利活動法人、技術研究組合等」にある等にはほかにどのような法人が想定されているのか。

A

- 1 注解 8 0 で列挙している以外では、例えば個別の法律により法人格を与えられた団体が想定される。
- 2 なお、関連公益法人等に該当するかどうかについては、国立大学法人等の業務やその関連組織等が国民ニーズとは無関係な自己増殖を防止する観点から、徹底的な情報開示を行うことが求められていることを踏まえ、その判断を行うべきものとする。

Q 1 2 1 - 3 基準第 1 2 1 における関連公益法人等に該当するか否かは、各年度末で判断するのか。また、2 (2) における「事業収入に占める国立大学法人等との取引に係る額が 3 分の 1 以上」であるかどうかは公益法人等の決算が終了してからでなければ判断できず、6 月末までに文部科学大臣に決算書類を提出することができなくなるが、どうするのか。

A

- 1 原則として、「連結の範囲及び持分法の適用範囲に関する重要性の原則の適用に係る監査上の取扱い」（日本公認会計士協会監査・保証実務委員会実務指針第 5 2 号）を援用して判断することが適当である。すなわち、関連公益法人等に該当するか否かの判断に当たって「事業収入に占める国立大学法人等との取引に係る額が 3 分の 1 以上」であるかは、連結財務諸表作成会計期間と同時期の各公益法人等の事業年度に係る正味財産増減計算書等によるものとする。ただし、公益法人等の事業年度の末日が連結決算日と異なる場合においてその差異が 3 か月を超えないときは、当該公益法人等の事業収入の額は、当該事業年度に係るものによることができる。仮に前事業年度の決算数値を用いた場合、当事業年度において取引額が増加した場合や新規設立が反映されなくなり、適切ではないことになる。
- 2 このように、関連公益法人等の判定に当たっては同時期の取引金額により行うことになるが、公益法人等側の決算完了時期との関係から、国立大学法人等の決算の文部科学大臣提出に間に合わない場合には前事業年度の実績により判断することもやむを得ないものとする。前事業年度の実績により判断した場合には、その旨を附属明細書に記載することが必要である。
- 3 なお、当該事業年度における公益法人等と国立大学法人等との取引額は国立大学法人等において把握が可能であり、公益法人の事業収入について仮決算額等を入手する等の方法により、関連公益法人等に該当するかどうかの判断も可能であり、公益法人等にも協力を要請すること等により、できる限り当該年度の実績により判断することが要請される。

Q 1 2 1 - 4 関連公益法人等への該当を判断するに当たり、基準第 1 2 1 において「事業収入」とあるが、その範囲はどこまでなのか。

A

原則として、基準第 1 2 1 にいう「事業収入」とは、判断される公益法人等に適用さ

れる会計基準により適正に作成された正味財産増減計算書等の財務諸表における事業収入を指す。

Q 1 2 2 - 1 関連公益法人等のうち、公益法人会計基準の適用がない法人の開示内容はどうすればよいか。

A

公益法人会計基準の適用がない法人については、正味財産増減計算書の内容については、開示の必要はない。

Q 1 2 2 - 2 関連公益法人等の財務状況の附属明細書における開示様式はどのようになるか。

A

様式は下記を参考にされたい。

一般正味財産増減の部							指定正味財産増減の部					正味財産 期末残高					
収益	収益の内訳		費用	費用の内訳			当期増 減額	一般 正味 財産 期首 残高	一般 正味 財産 期末 残高	収益	収益の内訳		費用 等	当期増 減額	指定 正味 財産 期首 残高	指定 正味 財産 期末 残高	
	受取 補助 金等	その 他の 収益		事 業 費	管 理 費	その 他の 費用					受取 補助 金等						その 他の 収益
A			B				C=A-B	D	E=C+D	F			G	H=F-G	I	J=H+I	K=E+J

Q 1 2 2 - 3 関連公益法人等が収支計算書を作成していない場合には、収支計算書に関する附属明細書の記載はどのように行うか。

A

適用している会計基準等により、関連公益法人等が収支計算書を作成していない場合には、「事業活動収入、事業活動支出、事業活動収支差額、投資活動収入、投資活動支出、投資活動収支差額、財務活動収入、財務活動支出、財務活動収支差額及び当期収支差額」の記載を行う必要はないが、記載を行っていない旨及びその理由について、附属明細書上で注記する必要がある。

Q 1 2 3 - 1 連結セグメント情報の開示に際しての重要性基準はあるのか。

A

連結セグメント情報の開示に際しては、次の重要性の基準を設ける。

① 次のいずれかの基準に該当するセグメントについては、他のセグメントと区別して記載すること。

ア 当該セグメントの事業収益（セグメント間の内部収益高又は振替高を含む。）が、全セグメントの事業収益の合計の10%以上であること。

イ 当該セグメントの事業利益又は事業損失の絶対値が、次のうちいずれか大きい金額の絶対値の10%以上であること。

(i) 事業利益の生じているセグメントの事業利益の合計額の絶対値

(ii) 事業損失の生じているセグメントの事業損失の合計額の絶対値

ウ 当該セグメントの資産の金額が、全セグメントの資産の金額の合計額の10%以上であること。

エ 産業競争力強化法第22条の規定に基づく出資事業

② 次の全てに該当する場合には、セグメント情報を開示しないことができるものとする。ただし、その場合には、その旨及び理由を明らかにする必要がある。

ア 特定のセグメントの事業収益が、全セグメントの事業収益の合計の90%超であるとき。

イ 特定のセグメントの事業利益又は事業損失の絶対値が、次のうちいずれか大きい絶対値の90%超であること。

(i) 事業利益の生じているセグメントの事業利益の合計額の絶対値

(ii) 事業損失の生じているセグメントの事業損失の合計額の絶対値

ウ 特定のセグメントの資産の金額が、全セグメントの資産の金額の合計額の90%超であること。

エ 上記①のアからエまでの基準に該当するセグメントがないこと。

Q124-1 産業競争力強化法第22条に基づく出資事業に関して、投資事業有限責任組合に対する新規出資については、重要な後発事象として注記するのか。また、注記する場合は、具体的にどのような内容を記載することとなるのか。

A

産業競争力強化法第22条に基づく出資事業における投資事業有限責任組合に対する新規出資については、重要な後発事象として注記することとする。具体的な記載内容は以下のとおりとする。

(1) 組成事実及び目的

(2) 組成する投資事業有限責任組合の名称、事業内容、規模

(3) 組成の時期

(4) 出資口数、出資金額及び出資後の持分比率

(5) その他重要な事項がある場合にはその内容

「固定資産の減損に係る国立大学法人会計基準」及び「固定資産の減損に係る国立大学法人会計基準注解」に関する実務指針

Q減損0-1 企業会計における固定資産の減損会計基準を適用することが適切であると認められないとあるが、附属病院についてはどうか。

A

国立大学法人等の固定資産の減損会計基準は、その前文において「国立大学法人等が、・・・基本的には国からの財源措置に依存した業務運営を行っており、・・・企業会計における固定資産の減損会計基準等を適用することが適切であるとは認められない。」として、附属病院を含めて国立大学法人減損会計基準によることを明示している。

国立大学法人の附属病院における診療業務については、附属病院収入をもって診療機器等の取替更新の財源に充ててはいるが、固定資産からキャッシュ・フローが生み出され、独立採算の業務が行われているとは言い難く、企業会計における固定資産の減損会計基準が前提としている独立採算型の運営が予定されているとは言い難い。

なお、独立行政法人の減損会計基準において、企業会計における固定資産の減損会計基準の適用については、「独立採算型の観点」及び「業務の性格及び環境等の観点」から総合的に判断することが必要であるとされている。(独立行政法人 減損会計基準Q & A Q減損0-2)

Q減損1-1 固定資産のサービス提供能力とは、具体的にどのようなものをいうのか。

A

1 固定資産のサービス提供能力とは、「固定資産の減損に係る国立大学法人会計基準の設定及び国立大学法人会計基準の改訂について」において述べられているように、「固定資産についてどの程度の使用が想定されているか、すなわち、固定資産をどの程度使用する予定であるか」という観点からみた場合の固定資産の能力である。

2 具体的事例を用いて説明すれば、以下のとおり。

(1) 教育の用に供する目的で取得した施設について、そのサービス提供能力は中期計画等においてどういった使用が予定されているかの観点からサービス提供能力が測定される。例えば、講堂については、建物の収容者数の上限等ではなく、通常の実施による使用見込みによる。具体例としては、①1日当たりの使用見込時間数、②1日当たり最大延べ500人が利用可能であるが、延べ400人が利用予定である場合はその利用予定人数として測定される。また、コンピュータについては、通常の実施による使用見込みにより、1日当たりの使用見込時間数を基礎に測定される。

(注) 取得時の使用見込時間数が、物理的な使用可能時間数を大きく下回る場合であって、合理的な理由がない場合には、取得計画の妥当性が問われ、減損の認識に至ることもあり得る。

(2) 研究用コンピュータシステムのサービス提供能力は、その計画処理量の観点からサービス提供能力が測定される。例えば、5,000件/日の処理が見込まれることから、バッファ機能等を考慮して7,000件/日の処理能力を有するコンピュータシステムを取得した場合の当該コンピュータシステムのサービス提供能力は、5,000件/日と測定される。

Q減損 2-1 固定資産の取得財源や取得方法によって、減損会計基準における取扱いが異なるか。

A

- 1 国立大学法人等においては、運営費交付金、施設整備費補助金等の国からの措置財源や、学生納付金収入、附属病院収入、外部資金その他の自己収入により固定資産を取得することとなる。減損会計基準は、貸借対照表に計上される固定資産の帳簿価額を適正な金額まで減額することを目的とするものである。したがって、重要性が乏しいなどの一定の場合を除き、貸借対照表に計上されている全ての固定資産について、取得財源のいかんにかかわらず、原則として減損会計基準の適用を受けることとなる。
- 2 同様に、貸借対照表に計上されている固定資産については、原則として取得方法のいかんにかかわらず減損会計基準の適用を受けることとなる。例えば、リース物件については、減損会計基準の適用を受けることとなる。一方で、オペレーティング・リース契約やレンタルによる物件については、貸借対照表に計上されないことから、減損会計基準の適用を受けることはない。

なお、現物寄附により取得した固定資産についても、原則として減損会計基準の適用を受けることとなる。

Q減損 2-2 減損会計基準を適用しないことができる重要性の乏しい固定資産とは、どのようなものが考えられるか。

A

- 1 減損会計基準を適用しないことができる重要性の乏しい固定資産とは、注解 1 に示されているように、固定資産の金額的側面及び質的側面を勘案して国立大学法人等ごとに判断する必要があるが、以下の全ての要件に該当するものは、全国立大学法人等に共通して重要性が乏しいものとして減損会計基準を適用しないことができる。
 - (1) 「機械及び装置並びにその他の附属設備」、「船舶及び水上運搬具」、「車両その他の陸上運搬具」、「工具、器具及び備品」又は「無形固定資産」（償却資産に限る。）であること。
 - (2) 取得価額が 5,000 万円未満であること。
 - (3) 耐用年数が 10 年未満であること。
- 2 上記 1 の要件は減損会計基準を適用すべき国立大学法人等の全てに当てはまるものとして示しているものであり、この要件に該当しない固定資産であっても、重要性が乏しいと認められる固定資産については減損会計基準を適用しないことができる。例えば、
 - (1) 取得価額が少額の「器具及び備品」であって、耐用年数が 10 年以上である（金属製の事務机、金庫等が該当する。）ものについては、上記 1 の要件に該当しないが、国立大学法人等の資産総額に占める割合が極めて小さいことから重要性が低いと認め、減損会計基準の適用対象としないこととする。
 - (2) 他のものによる代替可能性のある収蔵品等については、資産総額に占める割合が極めて小さいことから重要性が低いと認め、教育研究上の利用価値に変化が無い限り、減損会計基準の適用対象としないこととする。（Q減損 3-6 参照）
 - (3) 教育研究用の図書については、国立大学法人等の業務である教育・研究の遂行に必須の基礎的資産であるとの質的側面に着目して、特に資産計上する取扱いとしている。そのため、教育研究の用に供している間は利用価値の変化はみられないことから、減損会計基準の適用対象としないこととする。
- 3 なお、減損会計基準を適用しない固定資産の範囲について、上記の要件と異なる取扱いとする場合には、会計処理の透明性を確保し恣意的な運用を避けるため、取扱いの基

準を内規等においてあらかじめ定めておく必要がある。

Q減損 2-3 電話加入権、敷金・保証金及びソフトウェア等の無形固定資産についても、減損会計基準を適用する必要があるか。

A

電話加入権については、非償却資産であり、Q減損 2-2 で示す要件に該当しないため減損会計基準を適用することになる。他方、敷金・保証金については、企業会計の金融商品に関する会計基準が適用される資産（「金融商品会計に関する実務指針（平成 12 年 1 月 30 日 会計制度委員会報告第 14 号）」第 133 項参照）であり、減損会計基準の適用はない。また、ソフトウェアについては、償却資産たる無形固定資産であることから、その取得価額が 5,000 万円未満であり、かつ、耐用年数が 10 年未満である場合には、減損会計基準を適用しないことが認められる。

Q減損 3-1 「固定資産が使用されている業務の実績が、中期計画の想定に照らし、著しく低下したか、あるいは、低下する見込みであること」とは、どのような場合が考えられるか。また、研究の遅延や中断が認められる場合、直ちに減損の兆候として判定する必要があるのか。

A

- 1 業務実績が以前に比べ低下した場合だけでなく、中期計画等に照らして当初から低い場合も該当するものとする。また、授業料や附属病院収入及びその他の収入がある場合には、業務活動から生ずる損益又は収入が中期計画等における想定に比し著しく悪化している場合も該当する。
- 2 また、研究の遅延や中断が生じた場合であっても、当該研究について実施又は再開がなされ、研究の実績が相当程度まで回復することを客観的に説明できる場合には、直ちに減損の兆候として判定する必要は無いが、当該資産の利用状況を注視する必要があると考えられる。

Q減損 3-2 「固定資産が使用されている範囲又は方法について、当該資産の使用可能性を著しく低下させる変化が生じたか、あるいは、生ずる見込みであること」とは、具体的にどのような場合が考えられるか。

A

例えば、以下のような場合が考えられる。

- (1) 固定資産が使用されている業務を廃止又は再編成すること。業務の再編成には、業務規模の大幅な縮小などが含まれる。
- (2) 固定資産が遊休状態になっていること。
- (3) 固定資産の稼働率が著しく低下した状態が続いていること。
- (4) 固定資産に著しい機能的減価が観察できること。
- (5) 建設仮勘定に計上している建設途中の固定資産について、建設の大幅な延期が決定されたことや当初の計画に比べ著しく滞っていること。

Q減損 3-3 「固定資産が使用されている業務に関連して、業務運営の環境が著しく悪化したか、あるいは、悪化する見込みであること」とは、具体的にどのような場合が考えられるか。

A

例えば、以下のような場合が考えられる。

- (1) 技術革新による著しい陳腐化や特許期間の終了による重要な関連技術の拡散などの技術的環境が著しく悪化していること。
- (2) 業務に関連する重要な法律改正、規制緩和や規制強化、重大な法令違反の発生などの法律的環境が著しく悪化していること。

Q減損3-4 減損会計基準「第3 減損の兆候」第2項の(1)から(3)まででいう「著しく低下」及び「著しい悪化」の「著しい」とは、具体的にどのような場合をいうのか。

A

- 1 「著しい」とは、固定資産が使用されている業務の実績、固定資産の使用可能性及び業務運営の環境について数量化できる場合には、50%を基準として判断することになる。固定資産が使用されている業務の実績について例示すれば、取得時（国立大学法人等設立に伴う承継時）の想定が、年間700時間の利用を予定していた建物について、実績稼働時間数が年間280時間の場合は、 $280 \text{ 時間} \div 700 \text{ 時間} = 40\%$ となり、減損の兆候に該当することになる。
- 2 なお、直接的に数量化することが困難な場合であっても、関連する各種のデータ等を参考にして、取得時の想定と比しておおむね50%であるか否かで判断することになる。

Q減損3-5 市場価格とは、何を指すのか。また、毎期末に固定資産の市場価格を調査し、著しく下落しているかの判定を行う必要があるのか。

A

- 1 「市場価格」とは、市場性を有する資産について、現実の社会経済情勢の下で合理的と考えられる条件を満たす市場で形成されるであろう市場価値を表示する適正な価格をいう。例えば、独立した第三者間において公正な取引条件下で成立し得る資産の売却価格は、通常、市場価格であると言える。
- 2 固定資産の市場価格が帳簿価額に比して著しく下落しているかの判断については、次に例示するように、毎期末、一定の評価額や適切に市場価格を反映していると考えられる指標を減損の兆候を把握するための市場価格とみなして使用することができる。
 - (1) 固定資産が土地の場合
当該土地の相続税評価額（路線価）、近傍に所在する地価公示価格又は都道府県地価調査における基準地価格のいずれかの指標を採用し、当該土地の取得時におけるこれらの価格と期末におけるこれらの価格とを比較し、減損の兆候の有無を判断する方法
 - (2) 固定資産が建物等の場合
国土交通省が公表している建設工事費デフレーターを採用し、当該建物の取得時における指数と期末における指数を比較し、減損の兆候の有無を判断する方法
 - (3) 固定資産が機械装置、器具備品等の場合
当該機械装置又は器具備品等の定価又はカタログ価格等（同じ製品の製造が行われていない場合には同等の性能を有すると認められるものの定価又はカタログ価格等）を指標として採用し、取得時におけるこれらの価格と期末におけるこれらの価格とを比較し、減損の兆候の有無を判断する方法

Q減損3-6 資産等の市場価格がない場合にはどのような取扱いをするのか。

A

- 1 資産等の市場価格がない場合には、合理的と考えられる価額を算定する必要は必ずしもないと考えられる。したがって、資産等の市場価格がない場合には、他の兆候がある

かどうかを判断することとなる。

- 2 収蔵品や美術品等のように、歴史的・美術的な価値を有し、他の物で代替することが困難な固定資産については、その保有目的に鑑み、市場価格の変動がたとえあったとしても、それを考慮すべきではないことから、市場価格の著しい下落が見られるかどうかを判断する必要はない。したがって、市場価格については変動がなかったものとみなすのと同じ結果となる。

Q減損3-7 複数の固定資産が一体となってそのサービスを提供するものと認められる場合には、減損の兆候の有無について、これらの資産を一体として判定することができることとされているが、一体となってサービスを提供する場合とはどのような場合をいうのか。

A

- 1 固定資産の減損については、原則として個々の固定資産ごとに、兆候の有無の判定、認識、測定を行うことになるが、減損の兆候の有無の判定については、複数の固定資産が一体となってサービスの提供を行っているとして認められる場合には、これらの資産を一体のものとして判定することができることとされている。なお、一体となってサービスの提供を行っているとして認められる場合、重要性の判断に当たっては個々の資産に着目するのではなく、固定資産を一体として捉えて判断することとなる。
- 2 一体となってサービスを提供する場合とは、複数の固定資産が一体として使用されることが通常想定されているものであって、具体的には、次のような事例が考えられる。
 - (1) 印刷機と、印刷物を自動的に帳合するソーターが一体として使用されている場合
 - (2) 研修用の教室（建物）と、専ら当該教室で使用するために設置されている放送設備（講師用のマイクロフォンと、アンプ、スピーカー等の音響機器）
 - (3) コンピュータシステムと、当該コンピュータシステムのために設置されている無停電電源装置
 - (4) 研究用の船舶と、当該船舶に設置されている研究用機器類なお、一体性の判断に当たっては、実態についても十分考慮する必要がある。

Q減損3-8 減損の兆候の有無について、土地と建物を一体のものとして判定してよいか。

A

土地と建物は、根源的なサービス提供の内容が異なることから、減損の兆候の有無について、これらを一体のものとして判定することは妥当ではない。

したがって、例えば、土地の上の建物について、その半分を使用しないという決定が行われた場合、建物については使用しない部分につき減損の兆候が存在することとなるが、土地については、必ずしも半分を使用しないこととなるわけではないため、別途、どの程度使用しないという決定が行われたかにより判断することとなる。

Q減損3-9 減損の兆候の判定に係る資産の稼働率等を把握する際、例えば建物の場合、建物1棟単位で平均して行うのか。

A

- 1 減損の兆候の判定に係る資産の稼働率等の把握に当たっては、建物の場合、通常は1棟単位で行うことができる。また、その他の資産についても1台又は一式を単位として判定することとなる。
- 2 なお、建物に附帯し、建物と一体として使用される構築物については、減損の兆候の

判定に当たって、附帯する建物と一体として取り扱うことができる。受変電設備等の複数の建物に受益がある構築物については、建物の受益の大きさなどの割合など合理的な基準により按分することができる。また、囲障や舗床などについては、その受益を受ける過半の建物について減損の兆候の判定がなされた時点をもって減損の兆候を判定することができる。

Q減損3-10 使用しないという決定には、用途変更の決定も含まれるとのことであるが、例えば、教育・研究両者の用に供している建物等について、その使用割合が変更となった場合、減損の兆候を判定するのか。

A

教育・研究両者の用に供している建物等の固定資産については、その使用割合が変更となった場合であっても、使用実態が大きく変更となるものではないことから、減損の兆候の判定は行わない取扱いとする。これは、附属病院において用途を特段特定していない機器についても同様である。

Q減損4-1 資産の全部又は一部の使用が想定されないときと規定されているが、固定資産の一部が減損する場合とはどのような場合を想定しているのか。また、機械装置や器具備品等のようなものについても、一部減損があり得るのか。

A

1 固定資産の一部の減損とは、例えば、100人収容可能な研修宿泊施設について、ピーク時の利用を見込んでも恒常的に30人収容施設で対応可能と認められるような場合であり、このような場合は利用が予定されない70人分の施設について減損を認識することになる。

2 機械装置や器具備品等については、これらの固定資産は、印刷機であれば印刷のため、測定機であれば、計測のために、通常一つの目的のために保有しており、このような場合には一部が減損するという概念は存在し得ず、固定資産の全部について減損の有無を判定することになる。

なお、複数の機能を有しており、複数の目的のために保有している機械装置や器具備品がある場合には、一部減損ということもあり得る。

Q減損4-2 市場価格の回復の見込みがあると認められないときとは、例えばどのような場合か。

A

価格設定主体による価格の引き下げ（例えば電話加入権）や技術進歩による旧式機器の陳腐化によって市場価格が下落したような場合は、通常、回復可能性は認められないと考えられる。

Q減損4-3 固定資産の市場価格の回復の見込み並びに将来の使用見込み及び使用目的に従った機能を現に有していることについては、誰が根拠を示すのか。また、どの程度の合理性が必要か。

A

固定資産の市場価格の回復の見込み並びに将来の使用見込み及び使用目的に従った機能を現に有していることについては、国立大学法人等がその根拠を示さなければならない。また、国立大学法人等が示す回復可能性が認められるとの根拠が明らかに合理性に欠ける場合には、回復可能性がないものとする。

Q減損4-4 注解6において、「相当の期間内」とは、どの程度の期間か。また、「相当程度まで回復する」とは、どの程度をいうのか。

A

1 「相当の期間内」については、当該固定資産が国立大学法人等において使用されているものであることから、その使用予定期間内に市場価格が回復することが必要である。したがって、当該資産の残存耐用年数期間となる。

また、非減価償却資産や鉄筋コンクリート造の建物等のように耐用年数が永久又は長期間に及ぶ固定資産については、国立大学法人制度の基本的枠組みである中期目標期間を考慮すれば、次の中期目標期間までに回復しないような場合には、価格回復の見込みがないと判断せざるを得ないことから、最大で12年程度とするのが妥当である。

2 「相当程度まで回復する」とは、帳簿価額のおおむね80%程度まで回復することが見込まれることである。

Q減損5-1 「減価償却後再調達価額を算出することが困難である場合」とは、どのような場合が考えられるか。

A

1 減損が認識された固定資産がもはや市場に存在しない場合や、再調達価額の算出に著しく費用が係る場合などが考えられる。

2 また、減損が認識された固定資産が建物等であって、国立大学法人等自らが再調達価額を算出することが困難であって委託費等の外注経費が必要となるような場合にもこれに該当し、減損が認識された固定資産の帳簿価額に、当該資産につき使用が想定されていない部分（使用しないという決定を行った部分を含む。）以外の部分の割合を乗じて算出した額を減価償却後再調達価額とする方法を用いることができる。

Q減損5-2 市場価格の著しい下落があり、減損を認識した場合であって、次のようなケースにおける減損後の帳簿価額は、減価償却後再調達価額とするのか。

また、この場合には、減損処理後の年度においても減損の兆候（市場価格の著しい下落）に該当することになるが、財務諸表の注記が必要となるのか。

帳簿価額	100,000	市場価格	30,000
正味売却価額	28,000	減価償却後再調達原価	70,000
(売却に要する費用 2,000)			

A

1 減損額の測定は、正味売却価額と使用価値（減価償却後再調達原価）のいずれか高い額を基準として行うことから、質問のケースでは減損処理後の帳簿価額は70,000となり、減損前の帳簿価額との差額30,000が減損額となる。

2 質問のようなケースには電話加入権が該当することになるが、電話加入権については、減損処理後の会計年度の財務諸表において注記する必要はない。

3 電話加入権以外の固定資産については、減損処理後の年度においても財務諸表の注記を行うことが必要である。これは、減価償却後再調達原価と市場価格との間に乖離があることを国民、文部科学大臣、国立大学法人評価委員会の委員に開示することによって、当該固定資産を使用した業務の必要性等の議論を喚起することにその目的がある。

Q減損6-1 国立大学法人等の業務は教育、研究、診療と多岐にわたり、また、その業務の性質上、運営方法について詳細に中期計画等に記載することが困難であるが、国立

大学法人等において、中期計画等で想定した業務運営を行わなかったこととしては、具体的にどのような場合が想定されるのか。

A

国立大学法人等においては、設問のようなケースは通常想定され難いところであるが、例えば、中期計画において記載された行うべき事項として、教育研究の用に供する建物等の維持・管理を行う旨が当然想定されるにもかかわらず、当該建物等の維持・管理の懈怠により、必要な管理がなされなかったことにより、資産価値が減耗した場合や、中期計画に記載した以外の事業を行ったことにより減耗等が生じた場合に、減損を認識することが想定され得る。

Q減損6-2 「固定資産の利用計画等を定量的に設定する必要があることとなることに留意する」としているが、具体的にはどのような意味か。

A

1 「固定資産の利用計画等を定量的に設定する必要があることとなることに留意する」とは、中期計画、年度計画、設備マスタープラン、又は各々の法人の財産管理規則等に基づく施設ごとの財産管理計画等々において、固定資産の利用計画等について、対象資産が減損処理すべきか否かについて判定が可能な程度に具体的な計画を設定する必要があることを示している。

なお、これら固定資産の利用計画等が記載された計画等は、少なくとも法人としての意思決定がなされたものである必要がある。

2 「定量的に設定する」とは、例えば、当該施設の利用頻度を一定期間当たりの回数、又は一定期間当たりの利用者数などにより設定することをいう。

Q減損6-3 減損会計基準第6が改訂され基準第8-4に規定する特定償却資産以外の償却資産（非特定償却資産（資産見返負債を計上している固定資産を除く。））について減損が発生した場合には、当該減損額を減損損失の科目により当期の臨時損失として計上することとされたが、既往事業年度に非特定償却資産の減損額について「中期計画等で想定した業務運営を行ったにもかかわらず生じたものである」として、損益外減損損失累計額の科目により資本剰余金の控除項目として計上し、かつ、既往事業年度に当該非特定償却資産を除却していない場合において、改訂後の減損会計基準第6の適用関係はどのようなになるのか。

A

改訂後の減損会計基準第6の適用時において、設例のケースが存在する場合には、改訂後の減損会計基準の適用初年度に、当該非特定償却資産に係る損益外減損損失累計額を減額し、相当額を臨時損失に計上することとなる。

Q減損10-1 減損処理後の固定資産の減価償却は、減損処理前と同様に行うのか。

A

減損処理後の減価償却については、減損処理前の減価償却計算に適用されていた耐用年数や残存価額を検証し、必要があれば見直しを行わなければならない。

なお、耐用年数や残存価額の見直しが必要な場合とは、例えば、

① 固定資産の用途を変更した場合

② 複数の用途に使用されている固定資産について、その主要な用途の部分について減損を認識し、残存部分が減損後の主たる用途となった場合

等が考えられる。

(別紙)

固定資産の減損に係る国立大学法人会計基準の適用事例

【事例1】

A国立大学法人は、学生の福利厚生のために供することを目的として、2005年に多目的ホール（耐用年数50年、残存価格10%）を5億円で取得した。A国立大学法人の中期計画等では、年間3,000人が利用することが想定されていたが、2007年度の利用者数は1,000人であり、今後も利用者数の増加は見込めない状況であった。利用者数は低下しているものの、A国立大学法人は年度計画において、引き続き建物全てを使用する計画を立てており、経常的な保守管理を行うなど、建物としての機能を維持している。

<事例の検証>

(1) 減損の兆候

中期計画において想定された業務実績（年間3千人）に比べ、約66%低下していることから、減損会計基準「第3 減損の兆候」第2項(1)に該当し、減損の兆候が認められる。

(2) 減損の認識

当該建物については、利用者数は減少しているものの、その全部について、使用する合理的な計画を有し、また、その使用目的に従った機能を現に有していることから、当該資産の全部の使用が想定されていると認められるため、減損を認識しない。

(3) 注記

減損の兆候が認められることから、減損会計基準「第11 注記」第2項に従い注記する。

【事例2】

B国立大学法人は、平成17事業年度末に運営費交付金を財源として75,000千円のソフトウェア（耐用年数5年、残存価格なし。）を取得した。当該ソフトウェアには機能Xと機能Yがあるが、技術革新により機能Xの部分が著しく陳腐化し、高性能な機能Xを有するソフトウェアが廉価で販売された。平成19年にB国立大学法人はその高性能なソフトウェアを新たに取得したため、これまで有していたソフトウェアは機能Yのみを使用することとした。ソフトウェアの陳腐化及び新たに高性能のソフトウェアを取得したことは、B国立大学法人が中期計画で想定した業務運営を行わなかったことによって生じたものであることが明確であるとまでは言えないものであった。また、平成19年時点において機能Yのみを有するソフトウェアは30,000千円で取得可能であり、これまで有していたソフトウェアの正味売却価額は15,000千円である。

<事例の検証>

(1) 減損の兆候

当該ソフトウェアの機能Xの部分につき、著しい陳腐化が見られることから、減損会計基準「第3 減損の兆候」第2項(3)に該当し、減損の兆候が認められる。

(2) 減損の認識

B 国立大学法人は機能 X を有する高性能なソフトウェアを新たに取得し、従来使用していたソフトウェアは機能 Y のみを使用することとしていることから、機能 X の部分につき、減損を認識することとなる。

(3) 減損額の測定

- 平成 19 事業年度末のソフトウェアの帳簿価額：
 $75,000 \text{ 千円} \times 3/5 = 45,000 \text{ 千円}$
- 機能 Y のみのソフトウェアの減価償却後再調達価額：
 $30,000 \text{ 千円} \times 3/5 = 18,000 \text{ 千円}$
- 当該資産の正味売却価額：15,000 千円
- したがって、回収可能サービス価額：18,000 千円
- 減損額：45,000 千円 - 18,000 千円 = 27,000 千円

(4) 減損額の会計処理

当該資産については、資産見返運営費交付金等が計上されており、また、減損が、国立大学法人が中期計画等で想定した業務運営を行ったにもかかわらず生じたものであることから、減損会計基準「第 7 資産見返負債を計上している固定資産に係る減損額の会計処理」(2)に従い、以下のような処理を行う。

資産見返運営費交付金等 27,000 千円 / ソフトウェア 27,000 千円

また、減損額 27,000 千円については、国立大学法人等業務実施コスト計算書に計上することとなる。

(5) 注記

減損を認識したことから、減損会計基準「第 11 注記」第 1 項に従い注記する。

【事例 3】

C 国立大学法人では、教育研究の用に供することを目的とした実験施設をイ地区及びロ地区に所有しているが、中期計画では、当該実験施設の集約化による充実等を図るため、早期に実験施設をイ地区に集中することとし、ロ地区の施設については廃止することが決定されている。

C 国立大学法人は、平成 17 事業年度末にロ地区の実験施設を廃止することを決定し、当該施設については、倉庫に転用することを決定した。

ロ地区の実験施設の概要

構造	RC造 5階建	数量	延2,800 m ²
耐用年数	20年（平成36年3月31日まで）	C国立大学法人の取得価額	2,450,000 千円
取得事由	国立大学法人設立時（平成16年4月1日）に国から承継	当初の取得時期等	昭和49年4月1日（1974年4月1日）建設、耐用年数50年
平成17事業年度末帳簿価額	2,284,625千円	平成17事業年度末減価償却累計額	165,375 千円
残存価額	1円	減価償却方法	定額法

なお、実験施設は基準第84の特定償却資産であり、同規模の倉庫の調達価格は3,000,000千円、その耐用年数は38年と見積もられる。また、実験施設の時価は1,000,000千円、処分費用は20,000千円と見積もられる。

<事例の検証>

(1) 減損の兆候

減損の兆候：国立大学法人自らが、ロ地区の施設について廃止することを決定したものであり、減損会計基準「第3 減損の兆候」第2項(5)に該当し、減損の兆候が認められる。

(2) 減損の認識

国立大学法人自らが施設の廃止及び倉庫に転用するという決定を行っており、減損会計基準「第4 減損の認識」第1項(3)に該当し、減損を認識することになる。

(3) 減損額の測定

- ・ 当該施設の使用価値相当額：倉庫としての減価償却後再調達価格は、 $3,000,000 \text{ 千円} - (3,000,000 \text{ 千円} \times 32/50) = 1,080,000 \text{ 千円}$ となる（残存価額は1円であるため、捨象）。
- ・ 当該施設の正味売却価額：時価 $1,000,000 \text{ 千円} - \text{処分費用} 20,000 \text{ 千円} = 980,000 \text{ 千円}$ となる。
- ・ したがって、回収可能サービス価額は $1,080,000 \text{ 千円}$ 、減損額は $2,284,625 \text{ 千円} - 1,080,000 \text{ 千円} = 1,204,625 \text{ 千円}$ と測定される。

(4) 会計処理

中期計画に従った施設の廃止であることから、減損会計基準「第6 減損額の会計処理」(2)に該当し、以下のような損益外の処理を行うことになる。

損益外減損	/	減損損失
損失累計額 1,204,625 千円		累計額 1,204,625 千円

なお、損益外減損損失累計額 1,204,625 千円については、国立大学法人等業務実施コスト計算書に計上することになる。

(5) 注記

減損を認識したことから、減損会計基準「第11 注記」第1項に従い注記する。

(6) 減損後の会計処理

施設の廃止が決定され、用途変更が行われていることから、減損後の帳簿価額：1,080,000 千円、減損後の耐用年数：6年（38年－経過年数32年）を基礎として、減価償却を実施することになる。

【事例4】

D国立大学法人では、電話加入権を20回線所有しており、業務用に使用している。この電話加入権については、市場価格が下落している状況にある。

電話加入権の概要

数量	20回線	当初の取得時期	平成13年4月1日
取得価格	1,440千円 (72千円×20回線)	取得事由	国立大学法人設立時

			に国から承継
平成17事業年度末 帳簿価額	1,440千円	市場価格	200千円 (10千円×20回線)

<事例の検証>

(1) 減損の兆候

固定資産の使用状況等からの減損の兆候は見られないが、市場価格が帳簿価額の50%以上下落しており、減損会計基準「第3 減損の兆候」第2項に(4)該当し、減損の兆候が認められる。

(2) 減損の認識

電話加入権については、N T Tの公定価格が37,800円となっており、市場価格の回復は見込まれないことから、減損会計基準「第4 減損の認識」第1項(2)に該当し、減損を認識することになる。

(3) 減損額の測定

- ・ 電話加入権の使用価値相当額：再調達価額の756千円となる。
(36,000円×1.05×20回線=756,000円)
- ・ 当該施設の正味売却価額：時価は200千円であり、処分費用は特に生じないものと見積もられることから、200千円となる。
- ・ したがって、回収可能サービス価額は756千円、減損額は1,440千円－756千円＝684千円と測定される。

(4) 会計処理

電話加入権は取得時の想定どおりに使用されており、市場価格の下落による減損であることから、減損会計基準「第6 減損額の会計処理」(2)に該当し、以下のような損益外の処理を行うことになる。

損益外減損損失累計額 684千円 / 電話加入権 684千円
(無形固定資産であるため、固定資産の帳簿価額からの減損額を直接控除する。)

なお、損益外減損損失累計額684千円については、国立大学法人等業務実施コスト計算書に計上することになる。

(5) 注記

減損を認識したことから、減損会計基準「第11 注記」第1項に従い注記する。

以 上