

**新たな学校法人会計基準の確立を目指して
外部報告の充実のために**

平成19年6月5日

社団法人日本私立大学連盟
経営委員会財務会計分科会

目 次

はじめに	1
. 骨子	1
. 学校法人会計基準見直しの必要性	2
1 . 現行学校法人会計基準が果たしてきた役割	2
2 . 学校法人会計基準の問題点	2
3 . 日本私立大学連盟2002（平成14）年報告書における提言	2
4 . 学校法人会計基準を取り巻く急激な環境変化とその影響	3
(1) 少子高齢社会の進展	4
(2) 総合規制改革会議第2次答申と規制緩和の流れ	4
構造改革特区における株式会社等の参入	5
学校債発行条件の緩和と学校法人格付け取得の動き	5
学校法人会計制度の見直し及び情報公開の促進	6
(3) 国立大学の法人化と国立大学法人会計基準の新設	6
(4) 学校法人会計基準の一部改正	6
(5) 私立学校法の一部改正	7
(6) 公益法人会計基準の大幅な改正	7
. 学校法人会計基準見直しへの提案	8
1 . 見直し提案の骨子	8
2 . 見直し提案の内容	9
(1) 消費収支計算書から正味財産増減計算書へ	9
(2) 貸借対照表	11
(3) 資金収支計算書からキャッシュ・フロー計算書へ	11
(4) 財務諸表の体系について	13
- 1 正味財産増減計算書	14
2 貸借対照表	15
3 キャッシュ・フロー計算書	16

・ 学校法人会計基準	
・ 公益法人会計基準・国立大学法人会計基準の相互比較	18
1．本報告の主旨	18
(1) 概略	18
学校法人	18
公益法人	18
国立大学法人	19
2．現行会計基準設定の考え方	19
(1) 学校法人会計基準	19
(2) 公益法人会計基準	19
(3) 国立大学法人会計基準	20
3．一般原則	20
4．計算書類	22
(1) 貸借対照表関係	23
学校法人会計基準	23
公益法人会計基準	24
国立大学法人会計基準	25
(2) 損益計算書関係	30
学校法人会計基準	30
公益法人会計基準	31
国立大学法人会計基準	32
(3) キャッシュ・フロー計算書関係	37
学校法人会計基準	37
公益法人会計基準	38
国立大学法人会計基準	38
(4) その他	39
公益法人会計基準における財産目録	39
国立大学法人会計基準における国立大学法人等業務実施コスト計算書	39
・ 検討の視点	43
1．国立大学法人会計基準にかかる検討	43
2．公益法人会計基準にかかる検討	43
3．三つの会計基準の比較を踏まえての検討内容	43
4．学校法人会計基準にかかる検討	43

はじめに

学校会計委員会では、平成18年度事業計画において掲げられた「学校法人会計基準と企業会計基準との相違点、国立大学法人会計基準との比較可能性、学校法人における事業活動内容の明示、社会一般からの理解可能性の向上に向けた学校法人会計基準のあり方」にかかる検討課題を受け、同委員会の下に設置された財務検討分科会を中心に「学校法人会計基準と国立大学法人会計基準の比較可能性の視点を加えたより明確かつ明瞭な新学校法人会計基準のあり方の検討に資するべく、法人化後の国立大学法人における決算状況、国立大学法人会計基準及び改正公益法人会計基準との比較も交えた検討・分析」を進めてきた。

学校会計委員会及び同財務検討分科会では、この数年、非営利組織体といわれる法人の改革及びその会計基準が大きな改正期にある現状を踏まえ、学校法人会計基準を基軸としながら、当面は、国立大学法人会計基準や公益法人会計基準との違いにかかる比較検討を進めてきた。

本報告は、平成15年5月に学校会計委員会がとりまとめた『学校法人会計基準見直しへの提案〔2003年報告書（中間報告）〕』の内容を踏まえつつ、学校会計委員会及び同財務検討分科会におけるこれまでの検討の成果をとりまとめたものである。

． 骨子

現行の学校法人会計基準は、1971（昭和46）年に制定されて以来、すでに30数年を経過してきている。この学校法人会計基準は、わが国学校法人の実務に深く定着し、学校法人の財政的健全性向上のために大きな貢献をしてきた。しかし、近年、学校法人及び会計基準を取り巻く環境が急激に変化し、流動化してきているのである。その急速な変化に対して、学校法人及び会計基準をどのように改革し、適応させていくかということが重要な検討課題となってきた。学校会計委員会は、2002（平成14）年4月以来、この課題について慎重に検討を重ねてきた。その結果、当委員会は、学校法人の財務的実態をより適切に明らかにし、その透明性を向上させるとともに、社会一般に理解されやすい財務諸表体系の構築を目指し、現行「学校法人会計基準見直しへの提案」として、次のような提案をすることとした。

- 1) 消費収支計算書を、正味財産増減計算書に改める。
- 2) 資金収支計算書を、キャッシュ・フロー計算書に改める。
- 3) 財務諸表を、正味財産増減計算書、貸借対照表及びキャッシュ・フロー計算書とする。

・学校法人会計基準見直しの必要性

1．現行学校法人会計基準が果たしてきた役割

現行の学校法人会計基準は、1971（昭和46）年に、文部省令として制定されたものである。当時、私立学校に対して、このような会計基準を設定しようとする契機となった主な要因として、二つの理由があげられる。一つは、1970（昭和45）年度から、私立学校に対する経常費補助制度が開始され、補助金支給の要件として、所轄官庁に対して、適切な財務書類の作成・提出が義務づけられたためである。もう一つは、それ以前のわが国私立学校の会計実務は、それぞれ独自の会計規定により実施されていたので、統一的な会計基準が必要とされたためである。

それ以来、今日まで、すでに35年以上が経過してきている。その間、学校法人会計基準の基本的な計算構造は、基準設定当時そのままに維持され、今日に至っているのである。文字通り、この会計基準は、わが国私立学校の基本的な財務・会計システムを支えてきたのである。現行会計基準は、その永続性を担保するための手段として、私立学校の財政基盤の確立、財政の健全化に大きな貢献を果たしてきた事実を、明確に指摘することができる。また、この会計基準は、わが国学校法人の統一的かつ比較可能な財務的基準として、実務に確実に浸透し、定着してきた。その意味で、これまでの30数年間にわたり、現行の学校法人会計基準が果たしてきた役割は、極めて重要なものがあったことも事実である。

2．学校法人会計基準の問題点

しかし、現行の学校法人会計基準は、基準公表当時から、数多くの批判や問題点の指摘を受けてきたのも事実である。なかでも、批判の中心は「基本金」に関するものであった。学校法人会計基準は、消費収支の均衡を中核に置き、消費収支計算、基本金及び基本金組入額を密接に関連させた計算構造を特徴としている。この「基本金」をめぐる、主として、次のような批判が寄せられてきた。

- 1) 消費収支の均衡を重視しているが、帰属収入から基本金組入額を前取りした後に、消費収入の額が決定される仕組みになっており、社会一般の目から見て、理解しにくい。
- 2) 基本金組入額の決定に当たって、任意性、恣意性の介入する余地が存在するのではないか。

3．日本私立大学連盟2002（平成14）年報告書における提言

2000（平成12）年6月、日本私立大学連盟は、学校法人の置かれた環境の変化や、非営利法人に対する社会的関心の高まりを踏まえ、「学校会計委員会」を発足させ、現行学校法人会計基準の問題点を洗い出し、改善のための検討を行った。2002（平成14）年3月、当委員会は、『新たな学校法人会計基準の確立に向け

て』とする報告書を公表した。この報告書では、消費収入と消費支出を対応させる、現行の消費収支計算構造を維持することを前提として、基本金を中心とする問題点を改善するために、次のような提言を行った。

- 1) 消費収支計算の仕組みは、そのままに維持しておくが、帰属収入から消費支出を控除した差額を、「基本金控除前差額」として表示することにし、その差額から基本金組入額を控除し、消費収支差額を算定する形式にしたかどうか。
- 2) 第2号基本金は、いわゆる「先行組入れ」と呼称される基本金であり、恣意性の介入余地が批判されているので、より計画性、透明性を確保するため、第2号基本金の組入れ対象事業等を、貸借対照表の注記事項として開示させたらどうか。
- 3) 第4号基本金は、経常的な運転資金として備えるものであるが、運転資金まで確保させる会計基準が、社会の理解を得られるかどうか疑問であり、その存在意義も希薄化しているので、基本金として取り扱うことを廃止してはどうか。
- 4) 基本金の取崩しについては、現行の会計基準では、非常に厳格に制限されており、資産との対応関係も、実質上、空洞化しているので、弾力的な基本金取崩しの適用が望まれるのではないか。
- 5) 以上のような提言以外にも、附属明細表を拡充し「引当資産明細表」を新設することや、自主的な開示のための財務資料として、「キャッシュ・フロー計算書」の作成を提言した。

4. 学校法人会計基準を取り巻く急激な環境変化とその影響

2002（平成14）年3月に公表した前述の報告書では、現行の会計計算構造を維持するという前提で改善提言を行った。しかし、最近の学校法人会計基準を取り巻く環境は、予想以上に急激な変化が見られている。その厳しい変化に対して、そのような改善案にとどまっているだけでよいものなのかという問いが発せられた。もっと根本的かつ革新的な会計基準を構築していかなければ、学校法人会計基準の意義が低下し、その存在自体も危うくなるのではないか。このような危機感のもとに、2002（平成14）年4月、日本私立大学連盟は、継続して「学校会計委員会」を設定し、さらなる検討を加え、2003（平成15）年5月にはその成果を『学校法人会計基準見直しへの提案〔2003年報告書（中間報告）〕』としてとりまとめた。『中間報告』では、学校法人の財務の実態をより適切に明らかにし、その透明性を向上させ、しかも社会一般に理解されやすい財務諸表体系の構築を目指したものであり、提案の骨子は以下の三点であった。

- 1) 消費収支計算書を、正味財産増減計算書に改める。
- 2) 資金収支計算書を、キャッシュ・フロー計算書に改める。

3) 財務諸表を、正味財産増減計算書、貸借対照表及びキャッシュ・フロー計算書とする。

上記三点を骨子とする新たな提案の背景には、学校法人会計基準を取り巻く、重要な環境の急激な変化があり、現在に至るまでのこの間の変化は次のようなものであった。

(1) 少子高齢社会の進展

わが国において、少子高齢社会が急速に進展しつつあり、国家及びどの産業・企業の分野にも、今後、大きな影響をもたらすのは確実である。私立大学においても、18歳人口の急激な減少により、学生の定員確保が厳しさを増し、学費収入の大幅な減収にさらされている。大学が入学試験を行い、学生を選抜する時代から、「受験生が大学を選ぶ時代」へと移行した。大学間の競争は激しさを増し、将来への生き残りをかけての経営努力が必要となってきた。受験生や父母が大学を選ぶ際には、将来にわたり大学の存続が保証されるかどうか、経営破綻の不安がないかどうかといった、財務的安定性の判断さえなされる時代が到来しつつあるのである。また、これまでの自前主義には限界が見られつつあり、国公私を含めての大学間連携等や、知の拠点としての大学と企業・地域などが協力・連携関係を強化し、相互に貢献することを通じて両者の発展を目指して取り組むなど、今後はより一層多様な形態での連携が展開されることが想定される。

こうした時代にあっては、中長期のしっかりとした財政計画を立て、学内外に積極的に明示していく必要がある。私立大学が社会の信頼と支援を受けて存立していくためには、自らの存在意義を社会に常に説明するだけでなく、その経営基盤で財政状況をわかりやすく開示し、経営の自己責任原則と、社会から負託された高等教育機関としての公共性の維持をいかに遂行しているかという実態について説明責任を果たしていくことが不可欠である。

企業が、株主・投資家向け広報活動のために、IR活動に力を入れるように、大学も、受験生・父母に対して、経営の透明性を向上させ、財務状況の実態を明らかにする会計基準を備え、積極的な、いわゆるIR的な情報公開が必要とされる時代となった。

(2) 総合規制改革会議第2次答申と規制緩和の流れ

行政による事前規制など各種の規制が緩和され、学校法人の自主的な判断や運営が尊重される時代となったが、その一方で、認証評価機関による評価が要求される時代にも移行しているのである。

2002(平成14)年12月に公表された「規制改革の推進に関する第2次答申 - 経済活性化のために重点的に推進すべき規制改革」では、規制緩和の施策とともに、大学の第三者評価と情報公開の促進策が掲げられている。具体的な新たな改革と

して、次のような動きが進展しつつある。

構造改革特区における株式会社等の参入

文部科学省は、当初、「営利を追求する株式会社は教育にはなじまない。倒産時の生徒・学生の保護も問題になる」と否定的であった。しかし、2003（平成15）年1月、構造改革特区において株式会社等の形態での教育分野への参入を決定し、株式会社立の大学及び大学院が設立されている。

この株式会社立大学については、文部科学省から3年続けて6校全校に現状の改善を求める留意事項が付されるなど（内1校は改善勧告）、さまざまな課題を抱えてはいるが、株式会社立であれば、当然のことながら企業会計の基準が適用される。一般社会の立場から考えた場合、学校法人会計基準が適用される既存の学校法人との比較可能性が、問題にされるケースが生じても不思議ではない。

学校債発行条件の緩和と学校法人格付け取得の動き

学校債の募集対象は、実質上、同窓会会員や父母等の学校関係者に限定されてきたが、文部科学省は2001（平成13）年6月、「学校債」の発行条件を緩和し、募集対象を学外者、一般人まで拡大することを明確に容認したのである。このような起債条件の緩和に即応して、私立大学の間では、「学校法人の格付け」を取得する大学が増加している。この格付け取得は、個々の学校法人における資金調達方法の多様化といった実利的な側面とともに、第三者に対して自らの財政基盤を客観的に明示することで、これまで偏差値一辺倒だった大学評価の論点の多様化を図り、その優位性や信頼性を社会にアピールするといった効果も期待できる。

また、従来の学校債（借入金明示型）とは別に、流動性（市場流通性・譲渡性）を有する新たな「学校法人債」の発行を可能とする制度化に向けた検討がなされるなどしている。

このような格付けの取得や学校債の公募等の動きは、決して小さな変化と見過ごすべきではない。現行会計基準は、補助金受領の条件としての所轄官庁への報告を主たる目的としていたといってもよい。しかし、今後は、広く学校法人を取り巻くステークホルダーに対して、適切な報告をするための会計基準が必要となることを、十分に認識しなければならない。学校法人格付け取得の動きは、今後、さらに増加していくものと予想される。このような状況の変化は、学校法人会計基準自体や情報公開のあり方に対して、予想を上回るインパクトを与える可能性を持つ動きであると予見をしている。

学校法人の格付けは、企業の格付けと同じように、格付け機関の客観的評価を必要とし、市場での第三者評価を受けることになる。財務面での評価が定期的になされることになり、財務的安定性が大学の評価において重要な役割を持つ可能性が高まってくる。その場合、あまりに独自色の強い会計基準では、専門的格付け機関やアナリストの客観的評価に耐え得るかどうか疑問である。すでに実施され

ている格付け基準を見てみても、消費収支差額ではなく、帰属収入から消費支出を控除した基本金控除前差額（あるいは帰属収支差額）を、実質的な財務的格付け基準として適用していることが指摘できる。学校法人外部からも私学経営の状況がよく見える財務情報を提供していかなければならない。今後は、一般社会から信頼され、理解しやすく、透明性の高い財務情報を作成し、ディスクロージャーを進める必要がある。

学校法人会計制度の見直し及び情報公開の促進

2002（平成14）年12月に公表された総合規制改革会議第2次答申において、学校法人会計制度の見直し、大学の情報公開の促進の必要性が指摘された。

会計制度については、「公益法人会計基準の見直しが策定される予定であり、同様に公益を目的とする学校法人の会計基準においても、事業活動の透明化、効率的経営に資するよう、新しい企業会計基準を取り込むことについて、学校の特性を踏まえつつ、その見直しを早急に検討すべきである」とされた。また、大学の情報公開についても、より一層の促進を図ることを求め、情報公開の手段として、インターネット上におけるホームページ等の活用が示唆された。

（3）国立大学の法人化と国立大学法人会計基準の新設

行財政改革の流れのなかで、国立大学は独立行政法人である「国立大学法人」に改組され、国立大学法人における単式簿記に基づく官庁会計から新たに制定された「国立大学法人会計基準」が適用されることとなった。

国立大学法人には、原則として、企業会計の用語が援用され、企業会計原則における基本理念との齟齬は大きいものの、損益計算書が導入され、経常収益、経常費用、経常利益、当期純利益という企業会計の概念が導入された。また、キャッシュ・フロー計算書や国立大学法人業務実施コスト計算書等も作成が義務づけられた。

（4）学校法人会計基準の一部改正

2005（平成17）年3月、学校法人の諸活動に見合った会計処理の合理化や、財政及び経営状況の明確化を目的として、学校法人会計基準の一部を改正する省令が公布され、2005（平成17）年度以降の会計年度にかかる会計処理及び計算書類の作成から適用されることとなった。具体的な改正内容は、基本金の取崩し要件の緩和及び注記事項の充実・拡大にかかるものであり、その内容は、2004（平成16）年3月に文部科学省学校法人会計基準の在り方に関する検討会が2004（平成16）年3月にとりまとめた『今後の学校法人会計基準の在り方について（検討のまとめ）』が礎となった。

同『検討のまとめ』では、見直しの方向性として、学校法人会計基準は何のためのものなのかという根源的な問いから検討するとともに、学校法人の持続性を担

保するための基本金制度や収支均衡の考え方は維持すべきであるとしたうえで、学校法人が必ず保持しなければならない基本的な財産については、教育研究条件に対応したものとしての社会情勢の変化に応じた弾力的なあり方の検討を提言するとともに、企業会計基準の概念の取り入れについて積極的に対応すべきである旨を掲げていた。また、今後の課題として、国立大学法人会計基準の実施状況や公益法人会計基準の見直し状況等も踏まえ検討を進めていく必要があるとし、キャッシュ・フロー計算書、連結財務諸表、退職給付会計及び施設整備費補助金の会計処理等を具体的な検討課題として掲げた。

(5) 私立学校法の一部改正

2005(平成17)年4月、各学校法人における管理運営制度の改善、財務情報等の公開の一層の推進を目的として、私立学校法の一部を改正する法律等が施行され、私立学校法等が一部改正された。とくに財務情報等の公開に関連しては、財産目録、貸借対照表及び収支計算書のほか、新たに事業報告書を作成し、これらの書類と監事が作成する監査報告書を各事務所に備えて置き、閲覧に供することとされた。ただし、これは最小限の規定であり、例えば、学内広報やインターネット等を活用することにより、より積極的な対応が求められている。

この私立学校法の改正は、学校法人が公共性の高い法人としての説明責任を果たし、関係者の理解と協力を一層得られるようにしていくことを目的としていた。

(6) 公益法人会計基準の大幅な改正

公益法人をめぐる社会的及び経済的環境の変化、一部公益法人による不祥事等を受けての法人の事業活動の透明化・情報開示の要請を踏まえ、2000(平成12)年12月に閣議決定された行政改革大綱において、会計基準の改善策の検討が位置づけられた。

一方、公益法人制度そのものについても抜本的な見直しが検討され、従来の公益法人に含まれる財団法人、社団法人のみならず、中間法人も包含した「非営利法人」への制度改革が検討され、前述の公益法人会計基準の見直しは、このような新たな「非営利法人」組織にも適用されることが望ましいとの想定のもとに、検討されてきた。

この公益法人制度改革の目的は、民間が担う公益をわが国社会・経済システムのなかで積極的に位置づけ、その活動を促進するとともに、公益法人について指摘される諸問題を適切に対処する観点から、制度を抜本的に見直すことにあった。具体的には、1) 法人の設立と公益性の判断を分離すべく、主務官庁による許可制を排除し、登記によって法人格を有することができるよう準則主義に改める、2) 公益性の認定について、統一的な判断に基づくようにすべく、内閣総理大臣または都道府県知事が選出した民間有識者による公益認定等委員会とする第三者機関に委ねることとなった。

さらに、2003（平成15）年3月に公益法人会計基準検討会がとりまとめた『公益法人会計基準（案）について』に基づき、2004（平成16）年10月に総務省から公益法人会計基準の改正について関係各府省による申し合わせがなされた。

今回の公益法人会計基準改正の基本的考え方は、1）企業会計手法の導入による財務情報の透明化・事業効率性のわかりやすい表示、2）寄附者や会員等の資金提供者の意思に沿った事業運営状況の明示による法人の受託責任の明確化、3）自律的法人運営の尊重と外部報告目的の財務諸表の簡素化を基本的考え方に据えており、具体的な改正点は、以下の四点であった。

- 1）収支予算書・収支計算書を会計基準の範囲外（内部管理事項）とする。
- 2）大規模法人についてはキャッシュ・フロー計算書を作成する。
- 3）正味財産を「指定正味財産」と「一般正味財産」の2区分とする。
- 4）正味財産増減計算書をフロー形式に統一する。

新公益法人会計基準は、外部報告目的の要素を強く打ち出した会計基準といえ、これまで補助金行政の一助として位置づけられてきた学校法人会計基準の見直しに向けた検討に当たっては、比較検討の必要性のある会計基準であるといえよう。

．学校法人会計基準見直しへの提案

1．見直し提案の骨子

以上のように、学校法人及び学校法人会計基準を取り巻く環境は、急速な勢いで変化の様相を呈している。長い間、わが国学校法人会計の実践規範となり、実務を導いてきた会計基準が、現状のまま維持されるのが最良の選択であろうか。学校会計委員会は、学校法人の健全な発達を図ることを目的とするとの学校会計の原点に戻り、抜本的な改革への道を踏み出す時期が近づいているとの共通の理解を持つに至った。

本委員会は、慎重に検討を重ねた結果、次のような学校法人会計基準の見直しについての提案をすることにした。

- 1）消費収支計算書を、正味財産増減計算書に改める。
- 2）資金収支計算書を、キャッシュ・フロー計算書に改める。
- 3）財務諸表を、正味財産増減計算書、貸借対照表及びキャッシュ・フロー計算書とする。

なお、収支計算書は、学校法人の経営管理のことを考えると、予算編成及び予算執行の面で、依然として、重要な位置を占めている。そのため、収支計算書は外部報告における財務諸表には含めないが、内部的な有効利用のために収支予算書及び収支決算書を作成することは望ましいと考える。今回の提案のような財務諸

表の体系に改革することにより、現行の会計基準と比較して、次のような利点が生まれるものと確信する。

- 1) 長年、現行学校法人会計基準に対して主張されてきた、いわゆる「基本金」をめぐる批判や問題点が解消する。帰属収入から前取りする形での基本金組入れに対しての強い批判、第2号基本金「先行組入れ」に対する恣意性介入の批判、第4号基本金「恒常的資金」の妥当性等についての問題が解消する。固定資産について減価償却を実施しても、第1号基本金の取崩しはしないので、固定資産と第1号基本金の有機的なつながりが切断されているとの問題点も解消する。
- 2) 現行学校法人会計基準は、企業会計になじんだ社会一般の人々の眼から見ると、若干、特殊な計算構造となっていたが、ここで提案する方式に改めれば、より明瞭に学校法人の経営状況が見えることになり、社会一般から、より一層、理解されやすい会計基準となる。

会計基準の意義は、財政状態、運営状況、資金の状況を明示することにあるが、今回の本委員会の提案内容は、公益法人会計基準同様、外部報告目的の要素をより鮮明にすることとした

以下に本委員会の提案内容について、若干の解説を行い、さらに、それぞれの財務諸表の基本的な様式を表示しておくことにする。その様式は、外部報告のための一般目的財務諸表であることを考え、簡略形式とした。なお、注記や付属明細表等については、改めて検討するものとする。

2. 見直し提案の内容

(1) 消費収支計算書から正味財産増減計算書へ

本委員会が2002(平成14)年にとりまとめた報告書では、「消費収支の均衡」や「支出超過」の意味するところの理解を促進するため、帰属収入から消費支出を控除した「基本金控除前差額」を示し、この差額から基本金組入額を控除し、消費収支差額を導くという計算構造を提案した。

今回はこの考え方を一歩進め、帰属収入からあらかじめ基本金を控除して求める消費収入という考え方や、消費収入と消費支出を対比してその均衡状況を示す消費収支計算書に代えて、正味財産増減計算書の導入を提案することとした。

具体的には、帰属収入に相当する「正味財産増加額」から、消費支出に相当する「正味財産減少額」を控除して、基本金控除前差額に相当する「正味財産増減額」として示すことにした。さらに、資金提供者の意思に基づき、資金の用途を指定・拘束する「指定正味財産の部」と資金の用途を指定・拘束しない一般的な資金である「一般正味財産の部」とに区分することとした。さらに、「一般正味財産の部」を「経常増減の部」と「経常外増減の部」に区分して表示することとした。

正味財産の区分について、新公益法人会計基準では、寄附者等の意思による、その受贈資産に対する拘束性の有無により区分することとされた。学校法人は、公益法人とは収入構造が異なり、収入総額に占める寄附金等の割合は少なく、大半の収入が、用途を拘束されていない資金であり、収入段階では用途を拘束していないケースが多いため、理事会等の意思によって、これらを基本金組入れの対象となる資産に投入してきた。しかし、学校法人の収入の大半を占める学生生徒等納付金や補助金にかかる説明責任、寄附者の意思の尊重という観点からすれば、その目的別に明示されることが望ましい。

そこで、学生生徒等納付金及び補助金については、1) 施設等整備目的のもの（施設設備費や教育充実費等）、2) 施設等整備目的でないものに、寄附金については寄附者の意思に基づき、1) 施設等整備目的及び基金目的のもの、2) 施設等整備目的及び基金目的でないものに分け、施設等整備目的及び基金目的であることが明らかなものについては指定正味財産として取り扱う。とくに学生生徒等納付金については、その徴収方法が施設等整備目的であることが明らかでなくとも、当該学校法人においてその取り扱いを明確にしている場合には、一般正味財産と指定正味財産とに区別することが望ましいと思われる。なお、第4号基本金については当面の運転資金であることから外している。

一般正味財産と指定正味財産の振替については、理事会等の意思に基づいた基本金組入れはできないこととし、新公益法人会計基準同様、指定正味財産から一般正味財産への振替のみの一方向とした。この振替の内容の詳細は注記において明示されることが望ましい。

一般正味財産のうちの経常外増減の部は、企業会計における特別損益に該当するものであり、固定資産売却損益である。なお、有価証券運用損益や利息については、新公益法人会計基準においても経常増減の部において扱われており、今回の本委員会としての提案において同様の取り扱いとすることとしている。

「当期経常増減の部」と「当期経常外増減の部」の差額は「当期一般正味財産増減額」として明示され、これがいわばフリーの収益費用であり、通常の運営状況を示す重要な項目となる。

指定正味財産と基本金の関係について若干補足すると、指定正味財産は財産としてその増減額をもって認識するので、借入金や未払金により第1号基本金に該当する資産を取得した場合、基本金にあっては、当該借入金等を返済するまで、基本金組入れが繰り延べられるが、指定正味財産においては、借入金や未払金により取得した場合でも、その会計年度において指定正味財産の増加となる。なおこの場合、正味財産の総額は増加しないが、一般正味財産が同額減少することになる。また減価償却を実施しても、基本金の減額はしなかったが、指定正味財産においては、減価償却額は指定正味財産の減少要因（一般正味財産への振替額）となる。第4号基本金はその内容から指定正味財産に含まれないことなど、両者の範囲は若干異なる。

正味財産増減計算書においては、消費収支計算書では表示してこなかった、学校法人が当該年度に獲得した正味財産の総額を示すことにより、学校法人の財政実態を示すことができる。その反面、消費収支の均衡という財政運営の健全性を示す指標は示されないこととなる。しかし、正味財産増減計算書では、指定正味財産と一般正味財産のバランスから、財政運営の健全性を判断することになる。正味財産のうち、用途の拘束されていない一般正味財産の保有状況が、財政運営の健全化を示す一つの指標になることになろう。

(2) 貸借対照表

「資産の部」、「負債の部」及び「正味財産の部」に区分し、さらに資産の部を「流動資産」及び「固定資産」に、負債の部を「流動負債」及び「固定負債」に、正味財産の部を「指定正味財産」及び「一般正味財産」に区分した。科目の配列は流動性配列法を採用した。学校法人は、その事業の性質から固定資産の比率の高い組織体である。しかし、その財務的な特徴は、貸借対照表を分析すれば容易に判定できるものであり、あえて固定性配列法を適用しなくてもよいと考えた。

今回の新しい提案は、1) 指定正味財産及び一般正味財産のうち、基本財産及び特定資産への充当額をそれぞれ内書する、2) 資産の部の固定資産を「基本財産」、「特定資産」及び「その他固定資産」に区分する、としたことである。

1) については、資金提供者の意思に基づかない、拘束性のない資金を固定資産や基金に充当することを理事会で決定した場合、一般正味財産から基本財産や特定資産に充当した旨を明示するとともに、基本財産や特定資産の資金の調達源泉を明らかにすることとした。また、2) については、学校法人においては、減価償却、基本金、周年記念事業等にかかる引当資産が極めて重要であることから、そうした各種引当資産を特定資産としてとくに明示することとし、借方側の特定資産と貸方側の正味財産をリンクさせる形とした。

(3) 資金収支計算書からキャッシュ・フロー計算書へ

資金収支計算書は、当該会計年度の諸活動に対応するすべての収入及び支出の内容を示しながら、支払資金の収入及び支出の顛末をも示す、よく組み立てられた計算書類である。しかし資金収支計算書と消費収支計算書は、かなりの部分で、その科目や計上金額が同じで、二つの計算書の違いがあいまいであるとともに、資金収支計算書では全体が一区分となってしまうために、資金収支のいわば帳尻しか明示されない。

そこで、資金収支計算書の作成目的のうち、当該会計年度における支払資金の収入及び支出の顛末を示す部分をキャッシュ・フロー計算書に、当該会計年度の諸活動に対応するすべての収入及び支出の内容を示す部分を収支決算書として整理することを提案することとした。したがって、キャッシュ・フロー計算書にお

いては、資金収支計算書に表示されている科目のうち、当該年度の支払資金の収入及び支出とはならない「前期末前受金」「期末未収入金」「前期末前払金」及び「期末未払金」は計上されないことになる。

キャッシュ・フロー計算書の様式は、本委員会が2002（平成14）年3月に初めてキャッシュ・フロー計算書の導入を提案した報告書、2003（平成15）年3月に提案した報告書とほぼ同様であるが、活動区分の表示名称は、「教育研究活動によるキャッシュ・フロー」、「投資活動によるキャッシュ・フロー」及び「財務活動によるキャッシュ・フロー」の3区分とした。

「投資活動によるキャッシュ・フロー」の表示については、学校法人にとって「投資活動」という表示が適切であるかどうか議論のあるところであったが、国立大学法人会計基準、新公益法人会計基準においても「投資活動によるキャッシュ・フロー」の表示が使用されている状況を考慮して、広く社会一般の理解を得るためには、表示方法を統一することとした。また、投資活動に分類される活動内容には、施設等整備目的のさまざまな収入や支出と、基金等の運用等によって得た収入や支出が混在しており、施設等整備目的で得た学生生徒等納付金収入等が、本来の目的である施設等整備目的に使用されたのか否かがわかりにくいことから、「投資活動によるキャッシュ・フロー」を「施設等整備活動によるキャッシュ・フロー」と「基金等運用活動によるキャッシュ・フロー」の二つにさらに区分表示することとした。

学生生徒等納付金収入、寄附金収入、補助金収入については、正味財産増減計算書同様、施設等整備目的等とそれ以外を分けて計上することとした。学生生徒等納付金については、施設等整備目的のものは投資活動によるキャッシュ・フローにおける「投資活動収入」に、それ以外は教育研究活動によるキャッシュ・フローの「教育研究活動収入」に計上し、寄附金及び補助金については、施設等整備・基金目的のものは投資活動収入に、それ以外は教育研究活動収入に計上することとした。

学生生徒等納付金収入を教育研究活動収入と投資活動収入に分けることについては、正味財産増減計算書同様、当該学校法人の学生生徒等納付金の徴収方法によって変わることとなり、学校法人間の比較可能性が低下することとなる。しかしその一方で、学生生徒等納付金にかかる説明責任や学費のあり方の観点からは、その用途が明確であるものについては分けることが望ましいとの結論に至った。また、学生生徒等納付金の徴収方法の違いにより、同じ学生生徒等納付金をすべて教育研究活動収入とする学校法人と、その一部を教育研究活動収入とする学校法人があったとしても、キャッシュ・フロー計算書を導入することによって、資金の状況はこれまで以上に明示されるようになることから、教育研究活動、投資活動、財務活動の三者の関係性に着目することで、かえって個々の学校法人における資金繰りの特徴が明示されることになると考える。

なお、資金概念は、企業会計同様、「現金及び現金同等物」とし、現金同等物

は3か月以内に決済されるリスクの僅少な短期投資に限定する。

(4) 財務諸表の体系について

学校法人は作成する計算書類は、文部省令で定められた資金収支計算書、消費収支計算書及び貸借対照表の三種類の計算書類であるが、これらの計算書類は、学校法人の財政を運営していくうえでの内部管理目的あるいは所轄官庁への提出目的に沿う色彩の強いものである。ところが、近年、学校法人の運営に対する社会の関心が急速に高まってきているため、正味財産増減計算書、貸借対照表及びキャッシュ・フロー計算書を、外部報告目的の財務諸表と位置づけ、予算編成ならびに予算統制という内部管理目的の資料として収支予算書及び収支決算書を作成する。

収支予算書及び収支決算書は、現行資金収支計算書の計算目的のうち、当該会計年度の諸活動に対応するすべての収入及び支出の内容を明らかにすることを目的とする。したがって、現行の資金収支計算書に計上されているもののうち、収入面では、当該年度の諸活動に対応しない「前期末未収入金収入」と「前受金収入」は計上せず、支払資金の顛末を明らかにするために行っていた「前期末前受金」と「期末未収入金」の資金収入調整も行わない。また支出面では、当該年度の諸活動に対応しない「前期末未払金支払支出」と「前払金支払支出」は計上せず、支払資金の顛末を明らかにするために行っていた「前期末前払金」と「期末未払金」の資金支出調整も行わない。

これらの計算書の様式は、キャッシュ・フロー計算書と同じく、教育研究活動収支の部、投資活動収支の部、財務活動収支の部に区分し、収支予算書は、当年度予算額と前年度予算額を対比して、また収支決算書は予算額と決算額を対比して表示する。

正味財産増減計算書

平成 年 月 日から 平成 年 月 日まで

(単位：百万円)

科 目	当年度	前年度	増 減
一般正味財産増減の部			
1. 経常増減の部			
(1) 経常収益			
学生生徒等納付金(施設等整備目的を除く)			
受取手数料			
受取寄附金(施設等整備・基金目的を除く)			
受取補助金(施設等整備目的を除く)			
資金運用益			
事業収益			
医療収益			
雑収入			
.....			
経常収益合計			
(2) 経常費用			
人件費			
教育研究経費			
教育研究経費			
医療経費			
管理経費			
借入金等利息			
徴収不能引当金繰入額等			
.....			
経常費用合計			
当期経常増減額			
2. 経常外増減の部			
(1) 経常外収益			
固定資産売却益			
.....			
経常外収益合計			
(2) 経常外費用			
固定資産売却損			
.....			
経常外費用合計			
当期経常外増減額			
当期一般正味財産増減額			
指定正味財産増減の部			
学生生徒等納付金(施設等整備目的)			
受取寄附金(施設等整備・基金目的)			
受取補助金(施設等整備目的)			
一般正味財産への振替額			
当期指定正味財産増減額			
当期正味財産増減額			

貸借対照表
平成 年 月 日

(単位：百万円)

科 目	当年度	前年度	増 減
資産の部			
1. 流動資産			
現金預金			
未収入金			
貯蔵品			
有価証券			
.....			
流動資産合計			
2. 固定資産			
(1) 基本財産			
土地			
建物			
構築物			
教育研究用機器備品			
その他機器備品			
図書			
.....			
基本財産合計			
(2) 特定資産			
退職給与引当資産			
減価償却引当資産			
施設等整備引当資産			
創立 周年記念事業引当資産			
基金引当資産			
特定目的引当資産			
.....			
特定資産合計			
(3) その他固定資産			
投資有価証券			
長期貸付金			
.....			
その他固定資産合計			
固定資産合計			
資産合計			
負債の部			
1. 流動負債			
短期借入金			
未払金			
前受金			
預り金			
.....			
流動負債合計			
2. 固定負債			
長期借入金			
学校債			
退職給付引当金			
.....			
固定負債合計			
負債合計			
正味財産の部			
1. 指定正味財産			
(うち基本財産への充当額)			
(うち特定資産への充当額)			
2. 一般正味財産			
(うち基本財産への充当額)			
(うち特定資産への充当額)			
正味財産合計			
負債及び正味財産合計			

キャッシュ・フロー計算書

平成 年 月 日から 平成 年 月 日まで

(単位：百万円)

科 目	当年度	前年度	増 減
教育研究活動によるキャッシュ・フロー			
1. 教育研究活動収入			
学生生徒等納付金収入（施設等整備目的を除く）			
手数料収入			
寄附金収入（施設等整備・基金目的を除く）			
補助金収入（施設等整備・基金目的を除く）			
事業収入			
医療収入			
雑収入			
.....			
教育研究活動収入合計			
2. 教育研究活動支出			
人件費支出			
教育研究経費支出			
教育研究経費支出			
医療経費支出			
管理経費支出			
借入金等利息支出			
.....			
教育研究活動支出合計			
教育研究活動によるキャッシュ・フロー			
投資活動によるキャッシュ・フロー			
1. 施設等整備活動収入			
(1) 施設等整備活動収入			
学生生徒等納付金収入（施設等整備目的）			
寄附金収入（施設等整備・基金目的）			
補助金収入（施設等整備目的）			
施設整備引当資産からの繰入収入			
.....			
施設等整備活動収入合計			
(2) 施設等整備活動支出			
土地取得支出			
建物取得支出			
設備取得支出			
施設整備引当資産への支出			
図書支出			
.....			
施設等整備活動支出合計			
施設等整備活動によるキャッシュ・フロー合計			
2. 基金等運用活動によるキャッシュ・フロー			
(1) 基金等運用活動収入			
基金運用収入			
特定資産運用収入			
有価証券売却収入			
投資有価証券売却収入			
有形固定資産売却収入			
.....			
基金等運用活動収入合計			
(2) 基金等運用活動支出			
基金支出			
特定目的引当資産への繰入支出			

有価証券取得支出			
投資有価証券取得支出			
.....			
基金等運用活動支出合計			
基金等運用活動によるキャッシュ・フロー合計			
投資活動によるキャッシュ・フロー			
財務活動によるキャッシュ・フロー			
1. 財務活動収入			
短期借入金収入（純額）			
長期借入金収入			
学校債収入			
財務活動収入合計			
2. 財務活動支出			
長期借入金返済支出			
学校債返済支出			
財務活動支出合計			
財務活動によるキャッシュ・フロー			
現金及び現金同等物の増減額			
現金及び現金同等物の期首残高			
現金及び現金同等物の期末残高			

・学校法人会計基準・公益法人会計基準・国立大学法人会計基準の相互比較

1. 本報告の主旨

本発表の目的は、学校法人会計基準、国立大学法人会計基準、公益法人会計基準の三会計基準の相互比較を通じて、会計基準を中心に比較を行うことである。

学校法人会計基準、国立大学法人会計基準、公益法人会計基準は、会計基準、注解、実務指針などからなり、それぞれの会計ごとに階層化されている。

実務指針などまで含めた詳細な比較が必要と考えるが、今回は会計基準及び注解までの範囲を中心に比較する。

なお、実務指針などを完全に無視しているわけではなく、できる限り取り入れたつもりであり、比較する観点としては、企業会計の枠組みを利用し、次の七項目を中心とした。

- 1) 概略
- 2) 現行会計基準設定の考え方
- 3) 一般原則
- 4) 計算書類
- 5) 貸借対照表関係
- 6) 損益計算書関係
- 7) キャッシュ・フロー計算書関係

(1) 概略

会計基準の比較に入る前に、学校法人、公益法人、国立大学法人の三法人の概略に関して、簡単にまとめる。

学校法人

学校法人とは、私立学校の設置を目的として私立学校法の定めるところにより設立される法人である。

私立学校法は「私立学校の特性にかんがみ、その自主性を重んじ、公共性を高めることによって、私立学校の健全な発達を図る」ことを目的とする。

公益法人

公益法人とは、民法第34条に基づいて設立される社団法人または財団法人のことである。

その設立には、1) 公益に関する事業を行うこと、2) 営利を目的としないこと、3) 主務官庁の許可を得ることが必要である。

民法以外の特別法に基づいて設立される公益目的の法人のことを広義の公益法人といい、公益法人には、学校法人(私立学校法)、社会福祉法人(社会福祉事業法)、宗教法人(宗教法人法)、医療法人(医療法)、更生保護法人(更生保護事業法)、特定非営利活動法人(特定非営利活動促進法)等がある。

その他、中間法人（公益も営利も目的としない中間的な団体）や特殊法人（法律により直接に設立される法人または特別の法律により特別の設立行為（政府が命じる設立委員が行う設立に関する行為）をもって設立すべきものとされる法人）がある。

国立大学法人

国立大学法人とは、国立大学を設置することを目的として国立大学法人法の定めるところにより設立される法人のことである。

国立大学法人は、国立大学法人法別表第一の第二欄に掲げられているもののみである。

2. 現行会計基準設定の考え方

以下に各会計基準の設定主旨・考え方をまとめる。

（1）学校法人会計基準

学校法人に関する会計の規定は、1949（昭和24）年制定の私立学校法第47条に規定されている。

<私立学校法第47条>

学校法人は、毎会計年度終了後二月以内に財産目録、貸借対照表、収支計算書及び事業報告書を作成しなければならない。

しかし、具体的な作成方法に関しては長年規定されてこなかった。昭和40年代に入り、私立学校に対する公費助成の意見が出されたものの、学校法人の経営状態を所轄官庁において十分に把握できないという問題が生じたこともあり、この問題を解決するために、「学校法人会計基準」が1971（昭和46）年に制定された。

学校法人会計基準第1条では、「私立学校振興助成法第14条第1項に規定する学校法人は、この省令で定めるところに従い、会計処理を行い、財務計算に関する書類を作成しなければならない」と規定された。

ここでいう私立学校振興助成法第14条第1項に規定する学校法人とは、私立大学及び私立高等専門学校の経常的経費についての補助金、または学校法人に対する都道府県の補助に対する国の補助金の交付を受ける学校法人のことを指し、学校法人会計基準では、「この省令に定めのない事項については、一般に公正妥当と認められる学校法人会計の原則に従い、会計処理を行ない、計算書類を作成しなければならない。」とも規定している。

（2）公益法人会計基準

公益法人会計基準は、1977（昭和52）年3月4日に公益法人監督事務連絡協議

会の申合せとして設定され、その後、1985（昭和60）年9月17日の公益法人指導監督連絡会議決定による改正が行われ、公益法人が会計帳簿及び計算書類を作成するための基準として活用されてきた。

公益法人をめぐる社会的及び経済的環境が大きく変化してきている状況にかんがみ、改正がなされた。

改正における考え方は、広く一般的に用いられている企業会計の手法を可能な限り導入し、公益法人のディスクロージャー（財務情報の透明化）を充実させるとともに、事業の効率性をわかりやすく表示する、寄附者、会員等の資金提供者の意思に沿った事業運営状況を会計上明らかにすることにより、法人の受託責任を明確化する、公益法人の自律的な運営を尊重するとともに、外部報告目的の財務諸表を簡素化するという三点が掲げられている。

公益法人の活動状況をわかりやすく広く国民一般に対して報告するものとするため設定されたものである。

（3）国立大学法人会計基準

国立大学法人会計基準は、国立大学法人法施行規則第13条第3項「国立大学法人等に適用する会計の基準として文部科学大臣が別に公示する国立大学法人会計基準は、第一項に規定する一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に優先して適用されるものとする。」という規定により、設定されたものである。

国立大学法人等の会計において、国立大学法人会計基準に定めのないものについては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従うものとする（国立大学法人法施行規則第13条）。

国立大学の国立大学法人化は、大学改革の一環として、
 ・個性豊かな大学づくりと国際競争力ある教育研究の展開、
 ・国民や社会への説明責任の重視と競争原理の導入、
 ・経営責任の明確化による機動的・戦略的な大学運営の実現という三つの視点から検討され、実施された。

会計に関しては、「独立行政法人会計基準」を基礎として、国立大学の特性を加味し、設定されている。

なお、「独立行政法人会計基準」においても、企業会計原則に一定の修正が行われている

3．一般原則

各会計基準において一般原則が規定されているが、それらは若干異なっている。そこで、各会計基準における一般原則を以下に簡単に記す。

	学校法人会計基準	公益法人会計基準	国立大学法人会計基準
	四つの一般原則 二つの基準	四つの一般原則 一つの基準	七つの一般原則 一つの基準
真実性の原則 (公益法人 - 真)	財政及び経営の状況について真実な	財務諸表は、資産、負債及び正味	国立大学法人法第2条に規定する国立大学法人及び大学共同利用機関法人の会計は、国立大学

実性・明瞭性の原則)	内容を表示する。	財産の状態並びに正味財産増減の状況に関する真実な内容を明瞭に表示するものでなければならない。	法人等の財政状態及び運営状況に関して、真実な報告を提供するものでなければならない。
複式簿記の原則 (公益法人 - 正規の簿記の原則)	すべての取引について、複式簿記の原則によって、正確な会計帳簿を作成する。	財務諸表は、正規の簿記の原則に従って正しく記帳された会計帳簿に基づいて作成しなければならない。	国立大学法人等の会計は、国立大学法人等の財政状態及び運営状況に関するすべての取引及び事象について、複式簿記により体系的に記録し、正確な会計帳簿を作成しなければならない。 会計帳簿は、国立大学法人等の財政状態及び運営状況に関するすべての取引及び事象について、網羅的かつ検証可能な形で作成されなければならない。 国立大学法人等の財務諸表は、正確な会計帳簿に基づき作成し、相互に整合性を有するものでなければならない。 なお、国立大学法人等業務実施コスト計算書には、その性格上一定の仮定計算に基づく機会費用を含むことから、会計帳簿によらないで作成される部分が存することに留意する必要がある。
明瞭性の原則	財政及び経営の状況を正確に判断することができるように必要な会計事実を明りょうに表示する。		国立大学法人等の会計は、財務諸表によって、国民その他の利害関係者に対し必要な会計情報を明瞭に表示し、国立大学法人等の状況に関する判断を誤らせないようにしなければならない。
継続性の原則	採用する会計処理の原則及び手続並びに計算書類の表示方法については、毎会計年度継続して適用し、みだりにこれを変更しない。	会計処理の原則及び手続並びに財務諸表の表示方法は、毎事業年度これを継続して適用し、みだりに変更してはならない。	国立大学法人等の会計においては、その処理の原則及び手続を每期継続して適用し、みだりにこれを変更してはならない。
重要性の原則		重要性の乏しいものについては、会計処理の原則及び手続並びに財務諸表の表示方法の適用に際して、本来の厳密な方法によらず、他の簡便な方法によることができる。	国立大学法人等の会計は、国民その他の利害関係者の国立大学法人等の状況に関する判断を誤らせないようにするため、取引及び事象の金額的側面及び質的側面の両面からの重要性を勘案して、適切な記録、計算及び表示を行わなければならない。 質的側面の考慮においては、国立大学法人等の会計の見地からの判断に加え、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わなければならない。 重要性の乏しいものについては、本来の方法によらないで他の簡便な方法によることも正規の簿記の原則及び明瞭性の原則に従った処理として認められる。
収益事業会計	収益事業に係る会計処理及び計算書類の作成は、一般に公正妥当と認められる企業会計の原則に従って行わなければならない。		

<p>総額表示の原則 (公益法人、国立大学法人 - 総額主義の原則)</p>	<p>計算書類に記載する金額は、総額をもって表示するものとする。ただし、預り金に係る収入と支出その他経過的收入と支出及び食堂に係る収入と支出その他教育活動に付随する活動に係る収入と支出については、純額をもって表示することができる。</p>	<p>貸借対照表における資産、負債及び正味財産は、総額をもって記載することを原則とし、資産の項目と負債または正味財産の項目とを相殺することによって、その全部または一部を貸借対照表から除去してはならない。総額主義の原則は、正味財産増減計算書においても適用する。</p>	<p>資産、負債及び資本は、総額によって記載することを原則とし、資産の項目と負債または資本の項目とを相殺することによって、その全部または一部を貸借対照表から除去してはならない(第47条)。 費用及び収益は、その発生源泉に従って明瞭に分類し、各費用項目とそれに関連する収益項目とを損益計算書に対応表示しなければならない(第58条)。</p>
<p>資本取引・損益取引区分の原則</p>			<p>国立大学法人等の会計においては、資本取引と損益取引とを明瞭に区別しなければならない 資本取引とは、業務の企画立案主体である国及び国立大学法人等の意思決定によって生じる正味財産の増減取引をいう。 国との関係において、国立大学法人等の独自判断では意思決定が完結し得ない行為に起因する支出など国立大学法人等の業績を評価する手段としての損益計算に含めることが合理的ではない支出は、国立大学法人等の損益計算には含まれない。 損益取引とは、利益の増減取引をいい、業務の実施主体である国立大学法人等が業務遂行に当たり、経営努力により果実を生み出した結果をあらわす取引である。 独立行政法人通則法第44条(独立行政法人は、毎事業年度、損益計算において利益を生じたときは、前事業年度から繰り越した損失をうめ、なお残余があるときは、その残余の額は、積立金として整理しなければならない。)に従って、利益または損失の確定を適切に行うという観点から区別されている。</p>
<p>保守主義の原則</p>			<p>国立大学法人等の会計は、予測される将来の危険に備えて慎重な判断に基づく会計処理を行わなければならない。 国立大学法人等の会計は、過度に保守的な会計処理を行うことにより、国立大学法人等の財政状態及び運営状況の真実な報告を歪めてはならない。</p>

4. 計算書類

以下に各会計基準に規定されている計算書類を概観する。

なお、各会計基準において、企業会計における貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書に類似する計算書類の作成が義務づけられている。

	学校法人 会計基準	公益法人 会計基準	国立大学法人 会計基準
<p>資金収支計算書 (附属) 資金収支内訳表</p>			

(附属) 人件費支出内訳表			
消費収支計算書			
(附属) 消費収支内訳表			
貸借対照表			
(附属) 固定資産明細書			
(附属) 借入金明細表			
(附属) 基本金明細表			
正味財産増減計算書			
財産目録			
キャッシュ・フロー計算書 (公益法人 - 大規模公益法人のみ)			
損益計算書			
利益の処分又は損失の処理に関する書類			
国立大学法人等業務実施コスト計算書			
附属明細書			

(1) 貸借対照表関係

以下に企業会計の区分を用い、各会計基準における貸借対照表に関する規定を比較する。

学校法人会計基準

資産の部、負債の部、基本金の部及び消費収支差額の部を設け、資産、負債、基本金または消費収支差額の科目ごとに、当該会計年度末の額を前会計年度末の額と対比して記載するものとする (学校法人会計基準第32条)。

したがって、学校法人会計基準における貸借対照表の区分は、「資産」、「負債」、「基本金」、「消費収支差額」の四区分となる。

学校法人会計基準の特徴的なものは基本金であり、基本金とは、学校法人が、その諸活動の計画に基づき必要な資産を継続的に保持するために維持すべきものとして、その帰属収入のうちから組み入れた金額をいう (学校法人会計基準第29条)。

また、基本金への組入れは、学校法人会計基準第30条に規定されており、四つに分けられる

- | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>1) 第 1 号基本金.....学校法人が設立当初に取得した固定資産で教育の用に供されるものの価額または新たな学校の設置もしくは既設の学校の規模の拡大もしくは教育の充実向上のために取得した固定資産の価額</p> <p>2) 第 2 号基本金.....学校法人が新たな学校の設置または既設の学校の規模の拡大もしくは教育の充実向上のために将来取得する固定資産の取得に充てる金銭その他の資産の額</p> <p>3) 第 3 号基本金.....基金として継続的に保持し、かつ、運用する金銭その他の資産の額</p> <p>4) 第 4 号基本金.....恒常的に保持すべき資金として別に文部科学大臣の定める額</p> |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

基本金の組入れに際しては、会計基準上、詳細な規定がなされており、第2号基本金及び第3号基本金への組入れは、固定資産の取得または基金の設定にかかる基本金組入計画に従い行うものとされている。また、学校法人が学校法人会計基準第30条第1項第1号に規定する固定資産を借入金または未払金により取得した場合においては、当該借入金または未払金に相当する金額については、当該借入金または未払金の返済または支払を行った会計年度において、返済または支払を行った金額に相当する金額を基本金へ組み入れるものとする。

さらに、基本金の取り崩しに関しても、会計基準上、詳細な規定がなされており、学校法人は、次の各号のいずれかに該当する場合には、当該各号に定める額の範囲内で基本金を取り崩すことができる（第32条）。

- | | |
|----------------------------------------------------------------------|----------------------|
| 1) その諸活動の一部又は全部を廃止した場合…… | その廃止した諸活動に係る基本金への組入額 |
| 2) その経営の合理化により第30条第1項第1号に規定する固定資産を有する必要がなくなった場合……その固定資産の価額 | |
| 3) 第30条第1項第2号に規定する金銭その他の資産を将来取得する固定資産の取得に充てる必要がなくなった場合……その金銭その他の資産の額 | |
| 4) その他やむを得ない事由がある場合……その事由にかかる基本金への組入額 | |

加えて、日本公認会計士協会とりまとめの「学校法人会計問答集（Q & A）第16号『基本金に係る実務上の取扱いについて』」では、基本金の組入れ・取り崩しについてより詳細に決められている。

公益法人会計基準

貸借対照表は、当該事業年度末現在におけるすべての資産、負債及び正味財産の状態を明瞭に表示するものでなければならない（「第2 貸借対照表」「1 貸借対照表の内容」）。

貸借対照表の区分は、「資産」、「負債」、「正味財産」の三つとなる。

さらに、資産の部を流動資産及び固定資産に、負債の部を流動負債及び固定負債に、正味財産の部を指定正味財産及び一般正味財産に区分しなければならない。

なお、正味財産の部には、指定正味財産及び一般正味財産のそれぞれについて、基本財産への充当額及び特定資産への充当額を内書きとして記載するものとする（「第2 貸借対照表」「1 貸借対照表の区分」）。

公益法人会計基準の特徴は、固定資産を基本財産と特定資産とその他に分類すること、及び正味財産を指定正味財産と一般正味財産に区分することである。

当該公益法人が基本財産または特定資産を有する場合には、固定資産を基本財産、特定資産及びその他固定資産に区分するものとする。

当該公益法人が特定の目的のために預金、有価証券等を有する場合には、当該資産の保有目的を示す独立の科目をもって貸借対照表上、特定資産の区分に記載するものとする（注解3）。

寄附によって受け入れた資産で、寄附者等の意思により当該資産の用途について制約が課されている場合には、当該受け入れた資産の額を、貸借対照表上、指定正味財産の区分に記載するものとする。また、当期中に当該寄付によって受け入れた資産の額は、正味財産増減計算書における指定正味財産増減の部に記載するものとする（注解5）。

国立大学法人会計基準

貸借対照表は、国立大学法人等の財政状態を明らかにするため、貸借対照表日におけるすべての資産、負債及び資本を記載し、国民その他の利害関係者にこれを正しく表示するものでなければならない（国立大学法人会計基準第40条）。

形式的には、企業会計に最も近い形となっている。

国立大学法人等の資産とは、過去の取引また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または将来の経済的便益が期待されるものをいう（第8）。したがって、資産は、流動資産及び固定資産に分類され、繰延資産を計上してはならない。

国立大学法人等の負債とは、過去の取引また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をいう（第14）。したがって、負債は、法律上の債務に限定されるものではなく、流動負債及び固定負債に分類される。

国立大学法人等の資本とは、国立大学法人等の業務を確実に実施するために与えられた財産的基礎及びその業務に関連し発生した剰余金から構成されるものであって、資産から負債を控除した額に相当するものをいう（第15）。したがって、資本は、資本金、資本剰余金及び利益剰余金に分類され、各項目に関しても、詳細に規定されている（第54）。

資本金は、政府出資金とそれ以外の者からの出資金とに区分して表示しなければならない。

資本剰余金は、資本剰余金の総額を表示するとともに、「第83 特定の償却資産の減価に係る会計処理」を行うこととされた償却資産の損益外減価償却相当額の累計額または損益外減損損失相当額の累計額を、それぞれ損益外減価償却累計額または損益外減損損失累計額として控除して表示しなければならない。

利益剰余金は、準用通則法第44条第1項に基づく積立金（「積立金」）、国立大学法人法において定められている前中期目標期間繰越積立金、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（「目的積立金」）及び当期末処分利益に区分して表示する。なお、当期末処分利益の内訳として、当期総利益を表示するものとする。

その他有価証券の評価差額は、利益剰余金の次に別の区分を設け、その他有価証券評価差額金の科目により表示しなければならない。

国立大学法人等の財務諸表は、広く国民にとってわかりやすい形で会計情報を

開示するものでなければならぬが、一方で、各種専門家にとって高度な分析に耐えられるような詳細な情報が含まれていなければならない。このため、貸借対照表や損益計算書等はいたずらに複雑なものとならないように留意しつつ、詳細な情報を附属明細書及び注記によって、開示していくものとする（注47）。

	学校法人会計基準	公益法人会計基準	国立大学法人会計基準
資産の評価基準 (公益法人 - 資産の評価方法)	<p>取得価額 なお、当該資産の取得のために通常要する価額と比較して著しく低い価額で取得した資産または贈与された資産の評価は、取得または贈与の時における当該資産の取得のために通常要する価額をもってする（学校法人会計基準第25条）。</p>	<p>原則として、取得価額を基礎として計上。 交換、受贈等によって取得した資産の取得価額は、その取得時における公正な評価額とする（第2貸借対照表 3資産の貸借対照表価額）。 原則以外に、以下の詳細な規定がある。 受取手形、未収金、貸付金等の債権については、取得価額から貸倒引当金を控除した額をもって貸借対照表価額とする。 満期まで所有する意思をもって保有する社債その他の債券並びに子会社株式及び関連会社株式については、取得価額をもって貸借対照表価額とする。満期保有目的の債券並びに子会社株式及び関連会社株式以外の有価証券のうち市場価格のあるものについては、時価をもって貸借対照表価額とする。 棚卸資産については、取得価額をもって貸借対照表価額とする。ただし、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ができる。 有形固定資産及び無形固定資産については、その取得価額から減価償却累計額を控除した価額をもって貸借対照表価額</p>	<p>原則として、当該資産の取得原価を基礎として計上しなければならない（第25）。 無償取得資産に関しては、公正な評価額をもって取得原価とする（第26）。 有形固定資産の評価方法は、次のように定められている（第27）。 有形固定資産については、その取得原価から減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した価額をもって貸借対照表価額とする。 有形固定資産の取得原価については、原則として当該資産の引取費用等の付随費用を含めて算定した金額とする。 政府からの現物出資として受け入れた固定資産については、国立大学法人法の現物出資の根拠規定に基づき評価委員が決定した価額を取得価額とする。 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。 無形固定資産の評価方法は、無形固定資産については、当該資産の取得のために支出した金額から減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した価額をもって貸借対照表価額とする（第28）。 その他、詳細な評価方法が規定されている ・たな卸資産については、原則として購入代価又は製造原価に引取費用等の付随費用を加算し、これに原則として移動平均法を適用して算定した取得原価をもって貸借対照表価額とする（第30）。 ・有価証券の取得原価は、購入代価に手数料等の付随費用を加算し、これに平均原価法等の方法を適用して算定した金額とする（第31）。 ・未収入金、貸付金、割賦元金等の債権の貸借対照表価額は、取得価額から貸倒引当金を控除した金額とする。なお、貸倒引当金は、資産の控除項目として貸借対照表に計上する（第32）。 貸倒引当金は、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。なお、貸倒引当金の算定について、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。 ・外貨建取引は、原則として、当該取引発生時の為替相場による円換算額をもって記録する。（第34）</p>

		とする。 なお、資産の時価が著しく下落したときは、回復の見込みがあると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額としなければならない。ただし、有形固定資産及び無形固定資産について使用価値が時価を超える場合、取得価額から減価償却累計額を控除した価額を超えない限りにおいて使用価値をもって貸借対照表価額とすることができる。	
減価償却	固定資産のうち時の経過によりその価値を減少するものについては、減価償却を行うものとする。その方法は、定額法によるものとする（学校法人会計基準第26条）。	旧基準では強制されていなかったが、強制されることとなり、その方法については、定額法と定率法の両方を認めている。	有形固定資産及び無形固定資産のいずれについても定額法によるものとする（第36）。
リース取引（公益法人、国立大学法人・リース会計）	リース取引のうち、ファイナンス・リース取引については、通常の売買取引に準じた会計処理を行うことを原則とし、所有権移転外リースに関しては、必要な事項を貸借対照表に注記したうえで、通常の賃貸借取引にかかる方法に準じた会計処理を行うことができる。オペレーティング・リース取引は、通常の賃貸借取引にかかる方法に準じた会計処理を行う（日本公認会計士協会学校法人委員会の委員会報告第37号）。	現行基準ではとくに定められておらず、企業会計に準ずる処理を行っている。	リース取引に係る会計基準については、リース取引をファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引の二種類に分け、ファイナンス・リース取引については、通常の売買取引にかかる方法に準じて会計処理を行い、オペレーティング・リース取引については、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行い、かつ、リース期間の中途において当該契約を解除することができるオペレーティング・リース取引を除き、財務諸表に注記する（第29）。
退職給付会計			退職給付引当金は、退職給付債務に未認識過去勤務債務及び未認識数理計算上の差異を加減した額から年金資産の額を控除した額を計上しなければならない（第35）。 教職員の数が300人未満の国立大学法人等については、退職給付債務のうち、退職一時金に係る債務については、期末要支給額によることができる。

<p>注記事項等</p>	<p>学校法人会計基準第34号に規定</p>	<p>第4 財務諸表の注記に規定</p>	<p>財務諸表には、重要な会計方針、重要な債務負担行為、その作成日までに発生した重要な後発事象、固有の表示科目の内容その他国立大学法人等の状況を適切に開示するために必要な会計情報を注記しなければならない(第76)。</p>
	<p>引当金の計上基準 その他の重要な会計方針 有価証券の評価基準及び評価方法 たな卸資産の評価基準及び評価方法 外貨建資産・負債等の本邦通貨への換算基準 所有権移転外ファイナンス・リース取引の処理方法 預り金その他経過項目にかかる収支の表示方法 食堂その他教育研究活動に付随する活動に係る収支の表示方法 等</p>	<p>資産の評価基準及び評価方法、固定資産の減価償却方法、引当金の計上基準等財務諸表の作成に関する重要な会計方針</p>	<p>重要な会計方針の開示(注48) 運営費交付金収益の計上基準 減価償却の会計処理方法 退職給付に係る引当金及び見積額の計上基準 有価証券の評価基準及び評価方法 たな卸資産の評価基準及び評価方法 債券発行差金の償却基準 外貨建資産及び負債の本邦通貨への換算基準 未収財源措置予定額の計上基準 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 また、貸借対照表及び損益計算書等の内容を補足するため、次の事項を明らかにした附属明細書を作成しなければならない(第75)。 ア．固定資産の取得及び処分、減価償却費(「第83 特定の償却資産の減価に係る会計処理」による損益外減価償却相当額も含む。)並びに減損損失累計額の明細 イ．たな卸資産の明細 ウ．無償使用国有財産の明細 エ．PFIの明細 オ．有価証券の明細 カ．出資金の明細 キ．長期貸付金の明細 ク．長期借入金の明細 ケ．国立大学法人等債の明細 コ．引当金の明細 サ．保証債務の明細 シ．資本金及び資本剰余金の明細 ス．積立金等の明細及び目的積立金の取崩しの明細 セ．業務費及び一般管理費の明細 ソ．運営費交付金債務及び運営費交付金収益の明細 タ．国等からの財源措置の明細 チ．役員及び教職員の給与の明細 ツ．開示すべきセグメント情報 テ．寄附金の明細 ト．受託研究の明細 ナ．共同研究の明細 ニ．受託事業等の明細 ヌ．科学研究費補助金の明細 ネ．上記以外の主な資産、負債、費用及び収益の明細</p>
<p>重要な会計方針の変更等</p>	<p>重要な会計方針を変更したときは、その旨、変更の理由及び当該変更による影響額</p>		
		<p>基本財産及び特定資産の増減額及びその残高</p>	
		<p>基本財産及び特定資産の財源等の内訳</p>	

減価償却額の累計額の合計額	固定資産について減価償却累計額を直接控除した残額のみを記載した場合には、当該資産の取得価額、減価償却累計額及び当期末残高	
徴収不能引当金の合計額	債権について貸倒引当金を直接控除した残額のみを記載した場合には、当該債権の債権金額、貸倒引当金の当期末残高及び当該債権の当期末残高	
担保に供されている資産の種類及び額	担保に供している資産	
翌会計年度以後の会計年度において基本金への組み入れを行うこととなる金額		
	保証債務（債務の保証を主たる目的事業とする公益法人の場合を除く。）等の偶発債務	
	満期保有目的の債券の内訳並びに帳簿価額、時価及び評価損益	
	補助金等の内訳並びに交付者、当期の増減額及び残高	
	指定正味財産から一般正味財産への振替額の内訳	
	関連当事者との取引の内容	
	重要な後発事象	
その他財政及び経営の状況を正確に判断するために必要な事項 有価証券の時価情報 デリバティブ取引 学校法人の出資による会社にかかる事項 主な外貨建資産・負債 偶発債務 所有権移転外ファイナンス・リース取引 純額で表示した補助活動にかかる収支	その他公益法人の資産、負債及び正味財産の状態並びに正味財産増減の状況を明らかにするために必要な事項	

関連当事者との取引 後発事象 等		
------------------------	--	--

(2) 損益計算書関係

各会計基準における企業会計における損益計算書に類似する規定をまとめると、学校法人会計基準では消費収支計算書、公益法人会計基準では正味財産増減計算書、国立大学法人会計基準では、損益計算書が該当すると考えられる。

学校法人会計基準

学校法人会計基準において、企業会計における損益計算書に類似するものは消費収支計算書である。

学校法人会計基準では、学校法人は、毎会計年度、当該会計年度の消費収入及び消費支出の内容及び均衡の状態を明らかにするため、消費収支計算を行うものとする（学校法人会計基準第15条）。

その計算方法は、消費収入については、当該会計年度の帰属収入（学校法人の負債とならない収入をいう。以下同じ。）を計算し、当該帰属収入の額から当該会計年度において学校法人会計基準第29条及び第30条の規定により基本金に組入れる額を控除して計算するものとする（学校法人会計基準第16条）。

消費支出については、当該会計年度において消費する資産の取得価額及び当該会計年度における用役の対価に基づいて計算するものとし、消費収入と消費支出を対照して行うものとする。

消費収支計算書の記載方法は、消費収入の部及び消費支出の部を設け、消費収入または消費支出の科目ごとに、当該会計年度の決算の額を予算の額と対比して記載するものとする（第18条）。

消費収入の部に記載する消費収入は、当該会計年度の帰属収入の金額から学校法人会計基準第29条及び第30条の規定により当該会計年度において基本金に組入れる額を控除する形式で表示するものとする。

また、当該会計年度において以下の5項目に関する額がある場合には、当該額を相互に加減した額を、翌年度繰越消費収入超過額または翌年度繰越消費支出超過額として、翌会計年度に繰り越すものとする（第21条）。

- 1) 当年度消費収入超過額または当年度消費支出超過額
- 2) 前年度繰越消費収入超過額または前年度繰越消費支出超過額
- 3) 消費支出準備金として当該会計年度において留保した額
- 4) 消費支出準備金の当該会計年度における取崩額
- 5) 第31条の規定により当該会計年度において取り崩した基本金の額

なお、消費支出準備金の留保は、翌年度繰越消費支出超過額を繰り越すこととなる場合には、行うことができない。

公益法人会計基準

公益法人会計において、企業会計における損益計算書に類似するものは正味財産増減計算書である。

正味財産増減計算書は、当該事業年度における正味財産のすべての増減内容を明瞭に表示するものでなければならない（公益法人会計基準 第3 1 正味財産増減計算書の内容）。

正味財産増減計算書は、一般正味財産増減の部及び指定正味財産増減の部に分かち、さらに一般正味財産増減の部を経常増減の部及び経常外増減の部に区分するものとされている。

補助金等については、法人が国又は地方公共団体等から補助金等を受け入れた場合、原則として、その受入額を受取補助金等として指定正味財産増減の部に記載し、補助金等の目的たる支出が行われるのに応じて当該金額を指定正味財産から一般正味財産に振り替えるものとする。なお、当該事業年度末までに目的たる支出を行うことが予定されている補助金等を受け入れた場合には、その受入額を受取補助金等として一般正味財産増減の部に記載することができる（注11）。

なお、以下の3つの金額に関して、指定正味財産の部から一般正味財産の部に振り替え、当期の振替額を正味財産増減計算書における指定正味財産増減の部及び一般正味財産増減の部に記載しなければならない（注13）。

- 1) 指定正味財産に区分される寄附によって受け入れた資産について、制約が解除された場合には、当該資産の帳簿価額
- 2) 指定正味財産に区分される寄附によって受け入れた資産について、減価償却を行った場合には、当該減価償却費の額
- 3) 指定正味財産に区分される寄附によって受け入れた資産が災害等により消滅した場合には、当該資産の帳簿価額

一般正味財産増減の部において、指定正味財産からの振替額は、その性格に従って、経常収益又は経常外収益として記載するものとする。

正味財産増減計算書の構成については、一般正味財産増減の部は、経常収益及び経常費用を記載して当期経常増加額（減少額）を表示し、これに経常外増減に属する項目を加減して当期一般正味財産増加額（減少額）を表示するとともに、さらにこれに一般正味財産期首残高を加算して一般正味財産期末残高を表示しなければならない（第3 3 正味財産増減計算書の構成）。

また、指定正味財産増減の部は、指定正味財産増加額（減少額）を発生原因別に表示し、これに指定正味財産期首残高を加算して指定正味財産期末残高を表示しなければならない（注4、注13）。

国立大学法人会計基準

国立大学法人では損益計算書と称しているものの、企業会計における損益計算書とは大きく異なっているといえる。

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すべての費用とこれに対応するすべての収益とを記載して当期純利益を表示しなければならない（第41）。

損益計算書によって、準用通則法第44条にいう利益または損失を確定するため、当期純利益に必要な項目を加減して、当期総利益を計算する。

国立大学法人等における費用とは、教育研究の実施、財貨の引渡また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（または両者の組合せ）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（第20）。

また、資本取引として国立大学法人等の費用から除外されるものの例は、以下の通りである（注13）。

- 1）「第83 特定の償却資産の減価に係る会計処理」を行うこととされた償却資産の減価償却相当額
- 2）上記1）の償却資産の売却、交換または除去等に直接起因する資産の減少または負債の増加（または両者の組合せ）
- 3）別添の規定により、国立大学法人等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減損額

国立大学法人等における収益とは、教育研究の実施、財貨の引渡また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（第21）。

資本取引として国立大学法人等の収益から除外されるものの例として、「第83 特定の償却資産の減価に係る会計処理」を行うこととされた償却資産の売却、交換または除去等に直接起因する資産の増加または負債の減少（または両者の組合せ）がある（注14）。

費用及び収益は、その発生源から従って明瞭に分類し、各費用項目とそれに関連する収益項目とを損益計算書に対応表示しなければならない（第58：費用収益対応の原則）。

資産の取得原価は、資産の種類に応じた費用配分の原則によって、各事業年度に配分しなければならない（第36：費用配分の原則）。

損益計算書には、経常損益計算及び純損益計算の区分を設けなければならない（第56）。

損益計算書科目の分類は、以下の通りである（第59）。

- 1）経常損益計算の区分は、当該国立大学法人等の業務活動から生じた費用及び収益を記載して、経常利益を計算する。
- 2）純損益計算の区分は、経常損益計算の結果を受けて、固定資産売却損益、減損損失、災害損失等の臨時損益を記載し、当期純利益を計算する（注38）。
- 3）純損益計算の結果を受けて、目的積立金取崩額等を記載し、当期総利益を計

算する。

国立大学法人会計基準では、国立大学法人特有の会計基準として、国立大学法人会計基準第77～第88の12項目である規定している。

以下に各項目を概観したうえで、具体的に財務諸表上で、どのように現れているのかについて実態を明らかにしていく。

運営費交付金等の会計処理（第77）

）国立大学法人等が運営費交付金を受領したときは、相当額を運営費交付金債務として整理する。運営費交付金債務は、流動負債に属するものとされる。

また、当該年度に係る授業料を受領したときは授業料債務として、運営費交付金債務同様に整理する（第77：運営費交付金等の会計処理）。

）運営費交付金債務及び授業料債務は、中期目標の期間中は原則として業務の進行が期間の進行に対応するものとして収益化を行う。なお、他の方法により収益化することがより適当であると認められる場合には、当該方法により収益化することができる。

）運営費交付金債務は、次の中期目標の期間に繰り越すことはできず、中期目標の期間の最後の事業年度の期末処理において、これを全額収益に振り替えなければならない。

）運営費交付金が、既の実施された業務の財源の補填のために交付された場合には、交付時に収益に振り替える。

）国立大学法人等が固定資産を取得した際、その取得額のうち運営費交付金または授業料に対応する額については、次のように処理する。

ア）取得固定資産が運営費交付金または当該年度に係る授業料により支出されたと合理的に特定できる場合においては、

a）当該資産が非償却資産であって、その取得が中期計画の想定範囲内であるときに限り、その金額を運営費交付金債務又は授業料債務から資本剰余金に振り替える。

b）当該資産が非償却資産であって上記a）に該当しないときまたは当該資産が償却資産若しくは重要性が認められるたな卸資産（通常の業務活動の過程において販売するために保有するものを除く。）であるときは、その金額を運営費交付金債務または授業料債務から別の負債項目である資産見返運営費交付金等に振り替える。資産見返運営費交付金等は、償却資産の場合は毎事業年度、減価償却相当額を、たな卸資産の場合は消費した際に、それぞれ取り崩して、資産見返運営費交付金等戻入として収益に振り替える。

イ）取得固定資産等が運営費交付金または当該年度に係る授業料により支出されたと合理的に特定できない場合においては、相当とする金額を運営費交付

金債務または授業料債務から収益に振り替える。

施設費の会計処理（第78）

- ）国立大学法人等が国または独立行政法人国立大学財務・経営センターから施設費を受領したときは、相当額を預り施設費として整理する。預り施設費は、流動負債に属するものとする。預り施設費は、拠出者ごとに区分して表示する。
- ）施設費によって固定資産を取得した場合は、当該資産が非償却資産であるときまたは当該資産の減価償却について「第83 特定の償却資産の減価に係る会計処理」に定める処理が行われることとされたときは、当該固定資産の取得費に相当する額を、預り施設費から資本剰余金に振り替えなければならない。

補助金等の会計処理（第79）

- ）国立大学法人等が国または地方公共団体から補助金等の概算交付を受けたときは、相当額を預り補助金等として整理するものとする。預り補助金等は流動負債に属するものとする。
- ）預り補助金等は、補助金等の交付の目的に従った業務の進行に応じて収益化を行うものとする。
- ）補助金等を財源の全部または一部として固定資産等を取得したときは、次のように処理するものとする。
 - ア）当該資産が非償却資産であるときは、取得に充てられた補助金等の金額を預り補助金等から資本剰余金に振り替える。
 - イ）当該資産が償却資産であるときは、取得に充てられた補助金等の金額を預り補助金等から資産見返補助金等に振り替える。資産見返補助金等は、毎事業年度、当該資産の減価償却額に取得価額に占める補助金等の割合を乗じて算定した額を取り崩して、資産見返補助金等戻入として収益に振り替える。また、売却、交換、除却時には、資産見返補助金等を収益に全額振り替える。

事後に財源措置が行われる特定の費用に係る会計処理（第80）

- ）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は、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。なお、この処理は、運営費交付金等による事前の財源措置を困難とする合理的な理由がある場合に限定される。
- ）後年度において財源措置することとされている特定の費用は、国立大学法人等が負担した特定の費用について、事後に財源措置を行うこと及び財源措置を行う費用の範囲、時期、方法等が、例えば中期計画等で明らかにされていなければならない。

) なお、財源措置予定額収益は、国立大学法人等業務実施コスト計算書に計上される業務費用から控除すべき収益には含まれない。

この規定があるために、「国立大学法人が」というよりも「文部科学省が」計画的に損益を計上することが可能になっているのではないか。

寄附金の会計処理（第81）

) 国立大学法人等が受領した寄附金については、次により処理するものとする。

ア) 中期計画等において、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を明らかにしている場合であって、当該計画に従って出えんを募った場合には、民間出えん金の科目により資本剰余金として計上する。

イ) 寄附者がある用途を特定した場合また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において、寄附金を受領した時点では寄附金債務として負債に計上し、当該用途に充てるための費用が発生した時点で当該費用に相当する額を寄附金債務から収益に振り替えなければならない。

) 上記) のイ) による寄附金によって固定資産を取得した場合は、次のように処理するものとする。

ア) 当該資産が非償却資産であって、その取得が中期計画の想定範囲内であるときに限り、その金額を寄附金債務から資本剰余金に振り替える。

イ) 当該資産が非償却資産であって、上記ア) に該当しないとき及び当該資産が償却資産であるときは、その金額を寄附金債務から別の負債項目である資産見返寄附金に振り替える。償却資産の場合は毎事業年度、減価償却相当額を取り崩して、資産見返寄附金戻入として収益に振り替える。また、売却、交換、除却時には、資産見返補助金等を収益に全額振り替える。

) 上記) のア) またはイ) のいずれにも該当しない寄附金については、当該寄附金に相当する額を受領した期の収益として計上する。

教育研究の実施等による収益の会計処理（第82）

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。

特定の償却資産の減価にかかる会計処理（第83）

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、運営費交付金に基づく収益以外の収益によって充当されることが必ずしも予定されておらず、かつ、更新の際には改めて必要な措置が講じられることから、当該資産の減価償却相当額は、

損益計算上の費用には計上せず、資本剰余金を減額する。

退職給付にかかる会計処理（第84）

）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されることが予定されている部分については、「第35 退職給付引当金の計上方法」により退職給付引当金を計上する。

）退職給付債務について、次の要件に該当する場合には退職給付引当金は計上しない。なお、その場合は次の要件に合致しない場合に計上したであろう退職給付引当金の見積額を貸借対照表の注記において表示するとともに、退職給付債務に係る毎事業年度の増加額は国立大学法人等業務実施コスト計算書に表示する。

ア）退職一時金（役員及び教職員の退職時に支払われる退職手当をいう。）については、退職一時金に充てるべき財源措置が運営費交付金により行われることが、例えば中期計画等で明らかにされている場合

イ）年金債務のうち厚生年金基金から支給される年金給付については、厚生年金基金に払い込むべき掛金に充てるべき財源措置が運営費交付金によって行われること、及び厚生年金基金に積立不足がある場合には、当該積立不足額とその解消のために必要となる財源措置が運営費交付金によって行われることが、例えば中期計画等で明らかにされている場合

）国立大学法人等が中期計画等で想定した運営を行わなかったことにより将来の追加的な退職給付債務が発生した場合には、当期において負担すべき追加的費用を追加退職給付引当金に繰り入れ、貸借対照表の固定負債の部に表示する。なお、その場合において、当該年度中に追加的な退職一時金が支給されているときには、当該追加分を当期の損益に反映させる。

）上記 ）の見積額のうち、退職一時金に係る退職給付債務の見積額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。

退職共済年金にかかる共済組合への負担金の会計処理（第85）

退職共済年金に係る共済組合への負担金は、拠出時に費用として認識するものとし、特別の引当金は計上しない。

毎事業年度の利益処分（第86）

）当期末処分利益は、毎事業年度、積立金として整理するもののほか、中期目標の期間の最後の事業年度を除く毎事業年度、目的積立金として整理するものとする。

）当期末処理損失は、毎事業年度、積立金（目的積立金が残っている場合は当該目的積立金を含む。）を減額して整理し、なお不足がある場合は繰越欠損金として整理するものとする。

中期目標の期間の最後の事業年度の利益処分（第87）

国立大学法人等の中期目標の期間の最後の事業年度においては、当期末処分利益は、積立金として整理しなければならない。目的積立金及び国立大学法人法の規定に基づく前中期目標期間繰越積立金が残っている場合は、積立金に振り替えなければならない。

目的積立金を取り崩す場合の会計処理（第88）

目的積立金について、中期計画であらかじめ定めた「剰余金の使途」に沿った費用が発生したときは、その同額を取り崩して目的積立金取崩額に振り替えなければならない。また、「剰余金の使途」に沿って固定資産を取得した場合、その取得に要した額を取り崩して資本剰余金に振り替えなければならない。

（3）キャッシュ・フロー計算書関係

各会計基準における企業会計におけるキャッシュ・フロー計算書に類似する規定をまとめると、学校法人会計基準では資金収支計算書、公益法人会計基準ではキャッシュ・フロー計算書（大規模公益法人のみ）、国立大学法人会計基準ではキャッシュ・フロー計算書が該当すると考えられる。

学校法人会計基準

学校法人会計基準では、キャッシュ・フロー計算書に類似するものとして資金収支計算書の作成を要請している。

学校法人は、毎会計年度、当該会計年度の諸活動に対応するすべての収入及び支出の内容並びに当該会計年度における支払資金（現金及びいつでも引き出すことができる預貯金をいう。以下同じ。）の収入及び支出のてん末を明らかにするため、資金収支計算を行うものとされている（学校法人会計基準第6条）。

資金収支計算の方法は、次のように行われる（第7条）。

- 1) 資金収入の計算は、当該会計年度における支払資金の収入並びに当該会計年度の諸活動に対応する収入で前会計年度以前の会計年度において支払資金の収入となったもの（「前期末前受金」）及び当該会計年度の諸活動に対応する収入で翌会計年度以後の会計年度において支払資金の収入となるべきもの（「期末未収入金」）について行うものとする。
- 2) 資金支出の計算は、当該会計年度における支払資金の支出並びに当該会計年度の諸活動に対応する支出で前会計年度以前の会計年度において支払資金の支出となったもの（「前期末前払金」）及び当該会計年度の諸活動に対応する支出で翌会計年度以後の会計年度において支払資金の支出となるべきもの（「期末未払金」）について行うものとする。

資金収支計算書の記載方法は、収入の部及び支出の部を設け、収入または支出の科目ごとに当該会計年度の決算の額を予算の額と対比して記載するものとされて

いる（第9条）。

公益法人会計基準

公益法人会計基準において、キャッシュ・フロー計算書の作成は大規模公益法人（前事業年度の財務諸表において資産の合計額が100億円以上もしくは負債の合計額が50億円以上または経常収益の合計額が10億円以上の公益法人）にのみ要請されている。

キャッシュ・フロー計算書は以下のように作成される（注1）。

- 1）大規模公益法人は、貸借対照表、正味財産増減計算書及び財産目録に加えて、財務諸表の一つとして、キャッシュ・フロー計算書を作成しなければならない。
- 2）キャッシュ・フロー計算書は、当該事業年度におけるキャッシュ・フローの状況について、事業活動によるキャッシュ・フロー、投資活動によるキャッシュ・フロー及び財務活動によるキャッシュ・フローに区分して記載するものとする。
- 3）キャッシュ・フロー計算書には、当該事業年度におけるすべての現金及び現金同等物の収入及び支出を記載しなければならない。
- 4）事業活動によるキャッシュ・フローの区分においては、直接法または間接法のいずれかを用いてキャッシュ・フローの状況を記載しなければならない。
- 5）キャッシュ・フロー計算書には、資金の範囲及び重要な非資金取引について注記するものとする。
- 6）キャッシュ・フロー計算書は、様式6 - 1又は様式6 - 2に準じ作成するものとする。

なお、キャッシュ・フロー計算書は、特別会計を設けている場合においても、当該公益法人全体に係るキャッシュ・フローの状況を表示するものとする。

国立大学法人会計基準

国立大学のキャッシュ・フロー計算書は、国立大学法人等の一会計期間におけるキャッシュ・フローの状況を報告するため、キャッシュ・フローを一定の活動区分別に表示し、作成される（第42）。

キャッシュ・フロー計算書は、一会計期間におけるキャッシュ・フローの状況を一定の活動区分別に表示するものであり、貸借対照表及び損益計算書と同様に国立大学法人等の活動の全体を対象とする重要な情報を提供するものである。このようなキャッシュ・フロー計算書の重要性にかんがみ、国立大学法人等の財務諸表の一つに位置付けられるものとする（注34）。

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とする（第22）。

(4) その他

その他として、他の会計基準には見られないものとして、公益法人会計基準における「財産目録」及び国立大学法人会計における「国立大学法人等業務実施コスト計算書」を概観する。

公益法人会計基準における財産目録

公益法人会計における財産目録は「第5 財産目録」に規定されている。

財産目録は、当該事業年度末現在におけるすべての資産及び負債につき、その名称、数量、価額等を詳細に表示するものでなければならない。

区分方法は、貸借対照表の区分に準じ、資産の部と負債の部に分かち、正味財産の額を示さなければならない。

財産目録の価額は、貸借対照表記載の価額と同一とする。

様式は様式4に準じ作成するものとする。

なお、財産目録は、特別会計を設けている場合においても、当該公益法人全体について作成するものとする。

国立大学法人会計基準における国立大学法人等業務実施コスト計算書

国立大学法人等の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をいう（第23）。

国立大学法人等業務実施コストには、以下のものが含まれる（第24）。

- 1) 国立大学法人等の損益計算上の費用から運営費交付金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した額
- 2) 「第83 特定の償却資産の減価に係る会計処理」を行うこととされた償却資産の減価償却相当額
- 3) 「第84 退職給付に係る会計処理」により、引当金を計上しないこととされた場合の退職給付の増加見積額
- 4) 国又は地方公共団体の資産を利用することから生ずる機会費用
 -) 国また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から生ずる機会費用
 -) 政府出資等から生ずる機会費用
 -) 国または地方公共団体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から生ずる機会費用
- 5) 別添の規定により、国立大学法人等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減損額

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であることから、損益計算上の費用から控除すべき収益は、国民負担に帰せられない自己収入に限られる（注17）。

なお、機会費用とは以下のものをいう（注18）。

- 1) 国または地方公共団体の財産の減額された使用料による貸借とは、貸主である国または地方公共団体が法令の規定に従い減額して貸し付けている場合の当該貸借をいう。
- 2) 国または地方公共団体からの有利な条件による融資とは、貸主である国または地方公共団体が政策的に低利融資を行っている場合の当該融資をいう。

1. 運営費交付金等の会計処理（第77）

運営費交付金・授業料を受領 運営費交付金債務・授業料債務として処理

中期目標の期間中は、原則として業務の進行に応じて、収益化

運営費交付金債務は、中期目標の期間を超えて繰越はできない

（中間目標の期間の最後の事業年度末に、全額収益計上）

既に実施された業務の財源の補填のために交付された場合、交付時収益計上
固定資産の取得額のうち、運営費交付金又は授業料に対応する額について

・非償却資産かつ中期計画の想定範囲内

…運営費交付金債務・授業料債務 資本剰余金へ振替

・非償却資産（中期計画の想定外）

・償却資産・重要性が認められる棚卸資産

…運営費交付金債務・授業料債務 資産見返運営費交付金等へ振替

振替後、資産見返運営費交付金等は、償却資産に関しては減価償却額・棚卸資産に関しては消費額を、毎事業年度取崩し、資産見返運営費交付金等戻入として収益計上

売却・交換・除去時に、資産見返運営費交付金を全額収益計上

・運営費交付金・授業料によって支出されたことが合理的に特定できない場合…運営費交付金債務・授業料債務 収益へ振替

2. 施設費の会計処理（第78）

施設費を受領 預り施設費として処理

施設費を財源とする償却資産については、通常、「特定の償却資産の減価に係る会計処理」にしたがって減価償却の処理を行うことが想定されている

施設費によって固定資産を取得した場合

当該処理の対象となる固定資産の取得費に相当する額を

…預り施設費 資本剰余金へ振替

3. 補助金等の会計処理（第79）

補助金等の概算交付を受けたとき 預り補助金等として処理

補助金等の交付の目的に従い、業務の進行に応じて収益化

補助金等の全部又は一部で固定資産等を取得した場合

- ・ 非償却資産・・・預り補助金等 資本剰余金へ振替
- ・ 償却資産・・・預り補助金等 資産見返補助金等へ振替
振替後、資産見返補助金等は、当該資産の減価償却額に取得価額に占める補助金等の割合を乗じて算定した額を取り崩して、資産見返補助金等戻入として収益化
売却・交換・除却時に、資産見返補助金等を全額収益計上

4 . 事後に財源措置が行われる特定の費用に係る会計処理（第80）

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財源措置することとされている特定の費用が発生した場合

予定額を未収財源措置予定額 $\times \times /$ 財源措置予定額収益 $\times \times$ と処理
この処理は、運営費交付金等による事前の財源措置を困難とする合理的な理由がある場合に限定されている

5 . 寄附金の会計処理（第81）

中期計画等に従って出えんを募った場合

民間出えん金の科目により資本剰余金計上

寄附者が用途を特定・使用に先立ち、計画的に用途を特定

寄附金受領時・・・寄附金債務を計上

- ・ 当該用途に充てるため、費用発生時・・・寄附金債務 収益へ振替
- ・ 非償却資産の取得（中期計画の想定内）...寄附金債務 資本剰余金へ振替
- ・ 非償却資産（中期計画の想定外）・償却資産の取得
...寄附金債務 資産見返寄附金へ振替

振替後、資産見返寄附金は、当該資産の減価償却額を取り崩して、資産見返寄附金戻入として収益化

売却・交換・除去時に、資産見返補助金等を全額収益計上

上記以外の寄附金は、受領した期の収益として計上

6 . 教育研究の実施等による収益の会計処理（第82）

教育研究の実施等に伴い得た収入 実現したもののみ、収益計上

7 . 特定の償却資産の減価に係る会計処理（第83）

償却資産のうち、減価に対応すべき収益の獲得が予定されないものに対する減価償却

減価償却相当額（損益外減価償却累計額）は、資本剰余金を減額することによる

上記のような資産は、運営費交付金に基づく収益以外の収益によって充当されることが必ずしも予定されておらず、かつ、更新の際には改めて

必要な措置が講じられるため

8. 退職給付に係る会計処理（第84）

支出財源が運営費交付金に基づく収益以外の収益の場合...退職給付引当金を計上
ただし、以下の場合退職給付引当金を計上しなくともよい

- ・ 運営費交付金によって財源措置が行われる
- ・ 運営費交付金が厚生年金基金の掛金に充当されている
- ・ 運営費交付金によって、厚生年金基金の積立不足解消のための財源措置がなされている。かつ、例えば中期計画等で明らかになっている場合

中期計画で想定した運営を行わなかったことにより、追加的な退職給付債務が発生...当期負担すべき追加費用を追加退職給付引当金に繰入

当該年度において、追加的な退職一時金が支給されている場合、当期損益に反映

9. 退職共済年金に係る共済組合への負担金の会計処理（第85）

退職共済年金に係る共済組合への負担金...拠出時に費用計上

10. 毎事業年度の利益処分（第86）

- ・ 当期末処分利益 毎事業年度、積立金・目的積立金（中間目標の期間最後の事業年度を除く）として処理
- ・ 当期末処理損失 毎事業年度、積立金（目的積立金を含む）を減額。なお不足する場合には、繰越欠損金として整理

11. 中期目標の期間の最後の事業年度の利益処分（第87）

中間目標の期間の最後の事業年度の当期末処分利益 積立金へ振替
目的積立金・中間目標期間繰越積立金 積立金へ振替

12. 目的積立金を取り崩す場合の会計処理（第88）

中期計画であらかじめ定めた「剰余金の使途」に沿った

- ・ 費用が発生...同額を取り崩し、目的積立金取崩額へ振替
- ・ 固定資産を取得...取得に要した額を取り崩し、資本剰余金へ振替

・ 検討の視点

1 . 国立大学法人会計基準にかかる検討

国立大学法人会計基準における損益計算書の位置づけ

国立大学法人会計基準における利益の意味、運営費交付金及び寄附金の負債計上の意味

運営費交付金の使途の明確化、目的別予算・決算の実施

国立大学法人会計基準における利益処分制度の概念と企業会計における概念との齟齬

資本取引（国〔文部科学省〕の意思を反映）と損益取引（国立大学法人の意思を反映）

各種計算書は、財政の実態開示か、予算の執行状況の開示か。

国立大学法人会計基準における運営費交付金、減価償却費、資本の概念

国立大学法人会計基準と運営にかかる文部科学省の意向の反映

2 . 公益法人会計基準にかかる検討

キャッシュ・フロー計算書において課題となっている施設費等の取り扱い（一般正味財産として位置づけるか、基本（指定）正味財産として位置づけるか）

一般正味財産と基本（指定）正味財産との振替（その説明方法）

キャッシュ・フロー計算書を学校法人に義務づけることの可否

貸借対照表における特定引当資産の取り扱い

3 . 三つの会計基準の比較を踏まえての検討内容

会計基準の目的の違い

国立大学法人会計基準及び公益法人会計基準……ディスクロージャー
学校法人会計基準……補助金行政の一助

国立大学法人会計基準における資金概念と公益法人会計基準における資金概念の比較

三つの会計基準における資本概念や減価償却の概念と取扱方法の相違

資本概念

┌	国立大学法人会計基準……資本
	公益法人会計基準……正味財産
	学校法人会計基準……基本金 + 消費収支差額

4 . 学校法人会計基準にかかる検討

正味財産増減計算書の導入に当たっての一般正味財産と基本（指定）正味財産との相互の振替処理

消費収支計算書から正味財産増減計算書への移行

課題：) 学生生徒等納付金の取り扱い

ア) すべて一般正味財産に計上

イ) 納付金の源泉別(一般正味財産と基本(指定)正味財産と)に区分して計上

) 一般正味財産と基本(指定)正味財産との振替処理の表示方法(いかにわかりやすく表示するか)

資金収支計算書からキャッシュ・フロー計算書への移行

課題:) 施設費(教育研究充実費)等の取扱い

ア) すべて教育研究活動収入に計上

イ) 源泉別に教育研究活動収入と施設等整備活動収入に区分して計上

) 寄附金の取扱い

ア) 国立大学法人会計基準.....全額を業務活動へ計上

イ) 公益法人会計基準.....全額を事業活動へ計上

) 事業収入の区分表示の可否

) 計算書作成の義務づけの可否

貸借対照表の変更

課題:) リース債務の取り扱い

) リスク資産の不透明性

) 基本金の目的、取り扱い及びその明示方法

ア) 概念のわかりにくさ

イ) 組入れ基準の不透明性

ウ) 減価償却及び借入金との関係性

