

# 国立大学法人会計基準と企業会計の 異同についての検討

——費用、収益の認識を中心に——

古 市 雄一朗

## 目 次

- 1 はじめに
- 2 国立大学法人会計基準の特徴的処理
- 3 国立大学法人会計の費用認識
- 4 国立大学法人会計の収益認識
- 5 企業会計の立場に立った修正計算の試案
- 6 むすびにかえて

# 国立大学法人会計基準と企業会計の 異同についての検討

—費用、収益の認識を中心に—

古 市 雄一郎\*

Financial accounting for National University Corporations and Business Entities

Yuichiro Furuichi

## 1 はじめに

国立大学は平成16年度に法人化され、各法人は国立大学法人会計基準（以下、基準）に従い会計処理を行い、財務諸表が作成されるようになった。その特徴を端的にまとめるならば、従来の収支計算を中心とする官庁会計方式から複式簿記、発生主義会計をその特徴とする企業会計方式への移行であったといえる。基準が検討の基礎とした独立行政法人会計基準の中にも示されているようにその会計は、企業会計を参考としながらも営利組織との異同を考慮し、一定の修正が行われている<sup>1</sup>。

各国立大学法人は基準に従い作成した財務諸表を開示している。その目的は、基準の注解1で示されているように国民に対する説明責任の達成と法人の業績評価に資する情報を提供することにあるとされている。一方で、基準に基づいて作成される会計情報が上記の2つの目的を達しているかについては議論されていることが少ない。むしろ、国立大学法人が基準に基づいて作成している財務情報は、業績評価や説明責任の達成の資料として積極的に用いられていないと言える<sup>2</sup>。

このような現状のなかで、基準の中では企業会計と異なる処理が行われ、作成される財務情報は企業会計のものとは異なるものになっているという点が指摘される。すなわち、企業会計方式というコンセプトの基で作成されている財務情報は、企業が作成する財務情報の内容と異なっているためにその有用性が損なわれているという議論が行われる。

本稿においては、上記の問題認識に立った上で、以下の点を検討する。

1 番目に現在、基準で用いられている企業会計と異なる処理について企業会計の考え方をリジットに反映した場合にはどのような処理が考えられるのか。また、国立大学法人が用いている会計処理は、企業会計の立場から説明できないほどに企業会計から乖離しているのか。

---

\* 福山大学経済学部講師

2番目に、現行において開示されている財務諸表の情報を可能な限り企業会計の手法を用いて修正を行った場合にどのような情報が作成されることになるのか。企業会計に近い立場で作成された情報を用いることで説明責任の達成と業績評価に資する情報を提供するという、基準が掲げている目的が達成されることになるのかについて検討する。

本稿の論文構成は以下の通りである。

まず、続く第2節において国立大学法人が用いている基準による会計情報と企業会計による会計情報にいかなる異同が存在しているかについて概観する。第3節においては、その中でも損益計算書上の費用の認識について検討を行う。第4節においては、国立大学法人の会計の特殊性としてしばしば議論が行われる収益の認識について検討を行う。企業会計上考えられる収益認識の方法を検討したうえで基準で示されている収益認識の方法が問題あるものといえるかについて検討する。第5節においては、第3節および第4節の検討を基に企業会計による方法を今の基準よりも多く取り入れて財務諸表を作成した場合に、いかなる情報が提供されることになるのか修正計算を行う。また、その修正計算により示された情報はいかなる意味を有するのかについて検討する。

## 2 国立大学法人会計基準の特徴的处理

会計は組織の経済活動を貨幣を尺度に記録し、その写像を示している。そのため、組織の運営の特徴が会計に影響を与えるのは、当然であると言える。国立大学法人やその制度に影響を与えた独立行政法人が運営において企業と相違する点とそれに伴い財務諸表に与える影響については、以下の点が指摘できる。

### ① 国からの財源措置を前提とする

国立大学法人は、国からの財源措置を前提とした機関であるため、政策の執行に伴い交付金を収益化する。そのため財務諸表上で運営費交付金等は、繰延経理されることになり一時的に貸借対照表に収容された後、損益計算書において業務の進行に伴い、収益として認識される。この点において収益を活動の成果と捉え、貨幣資本の増加を実現概念に基づき収益を認識する企業会計との相違が存在している<sup>3</sup>。

### ② 政策の実施主体である

国立大学法人は、独立行政法人と同様に政策の実施主体であると思なうことができる。よって独立採算を前提としておらず意思決定は各法人の中だけで完結しない。そのため損益計算書の計算結果は必ずしも成果を表さず、大学法人の裁量や経営努力を反映できないコストが発生する。それらのコストを表示し、国民負担を示すために業務実施コスト計算書によるコスト計算が行われる。企業会計の場合には費用は、収益を獲得するのに費消されたものと考えられており、損益計算書において収益と対比させて利益を計算することで活動の成果が計算されている。(岩田1998)

### ③ 出資者としての資本主の不在

政府の政策執行機関である国立大学法人には利益獲得を目的として出資者としての資本主が存在しない<sup>4</sup>。(国立大学法人会計基準前文) 純資産の部の一項目に政府出資金という項目があるが、制度および基準の考え方から出資者の存在を想定していないためにこの部分は企業会計における株主持分とは同様に議論をできない。

資本主が不在であるために、自ずとその計算の目的は資本主理論に立ち株主持分の変動計算を行っている企業会計とは異なり、純資産（資本）の位置付けも異なってくる。基準においては、固定資産の取得及び償却について資本剰余金を利用して財源に応じて利益に影響を与えない独特の処理が行われることになる。

上記①～③は独立行政法人、国立大学法人に共通して考慮されるべき企業会計との相違であるが、国立大学法人の特性として以下の点が追加的に考慮される必要がある。

### ④ 主たる業務内容が教育・研究に特定できる。

### ⑤ 学生納付金や付属病院等の固有かつ多額の収入を有する。

### ⑥ 同種の法人が多数設立されるために国立大学法人間における統一的な取扱いが必要とされる。

図表 1

| 企業会計との相違点               | 財務諸表に与える影響                               |
|-------------------------|------------------------------------------|
| ・ 国からの財源措置を前提とする        | ・ 運営費交付金等の繰延経理 (B/S, P/L)                |
| ・ 政策の実施主体である            | ・ 業務実施コスト計算書によるコスト計算                     |
| ・ 利益獲得を目指す出資者としての資本主の不在 | ・ 固定資産の取得および償却について、財源に応じて利益に影響を与えない処理を行う |
| ・ 学生納付金等の固有の収入を有する      | ・ 損益の均衡について独立行政法人の場合と異なる理解の必要性           |
| ・ 同種の法人が多数存在する          | ・ 同一の事象に対して統一した会計処理を行う等の比較可能性の確保         |

国立大学法人の運営については、政府と関係が準契約的であり 2 者間の間に一定の距離が置かれた上で支援・監督が行われていると指摘される。(山本2008)

国立大学法人の会計は、上記のような組織の特徴を反映させる形で基準が設計されており国立大学法人の会計と企業の会計の相違はそれぞれの組織の存在の目的の相違に起因している。

会計の立場から考えたときに国立大学法人と企業の相違を会計に反映させる必要があるのか、現行の基準で用いられている処理は企業会計の立場からは説明し得ないほどに企業会計とかけ離れているのか、という点を今一度検討する必要がある。本稿においては会計上の相違のうち、業務実施コスト計算書において示され、損益計算書に現れないコストの把握等を生じさせている費用の認識の問題および運営費交付金等の非交換取引の収益認識に代表される収益認識の問題を中心に取上げる。

### 3 国立大学法人会計の費用認識

企業会計において費用は損益計算書において表示され期間利益計算の構成要素の一部となっている。企業の活動の成果が利益として表示されるということを所与とした上で費用の意味については以下のような定義が行われてきた。

費用とは、純利益または少数株主損益を減少させる項目であり（中略）投資によりキャッシュを獲得するために費やされた（犠牲にされた）投入要素に見合う会計上の尺度である。（ASBJ2006）

狭義の費用とは、財貨の生産や販売をした収益の獲得に直接または間接に関連のある財貨などの費消である。（飯野1993）

通常、会計学では、損益法の計算における利潤の積極要素のことを収益とか利益といい、その消極要素の方は、費用とか損失などと呼んでいる。（岩田1998）

いずれの定義においても費用という概念について利益を獲得するために消費された部分であるとの考えが示され、利益計算と強い結びつきを持つ概念であると言える。費用が利益計算の枠組みにおいて、収益を獲得するために消費された分であると考えらるならば、その期に獲得した収益に見合う分すべてが費用として計上されることになり、損益計算書上において収益と対応させる以外の認識方法は考えられないことになる<sup>5</sup>。

一方、基準における費用は、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をもたらす経済的便益の減少であって資本取引を除く部分である。（基準第20）ここでは、費用について利益との関係から説明されておらずサービスを提供するのに要したコストとしての性格付けが行われている。また、活動に要したコストとして性格づけられるものに国立大学法人等業務実施コスト計算書（以下、実施コスト計算書）により示されるコストがある。実施コスト計算書により示されるのは、国立大学法人が一年間活動を行った結果、国民が負担することになるフルコストであり、損益計算書上の費用を基に計算が行われている。

損益計算書が認識する費用と実施コスト計算書で示されるコストが分けられる理由は以下のように考えられている。損益計算書は、法人の運営成績を明らかにするために作成されているために運営成績の一部として適さない、法人の意思決定の範囲外のものについて損益計算書に含むことが適切でないと説明される。（基準 注35）

しかしながら、損益計算書で示される運営状況の意味づけが明確に説明されていない場合には、業務に要したコストを損益計算書と実施コスト計算書に分けて表示する必然性は説明されないと言える。そもそも国立大学法人会計基準において、損益計算の結果は基本的には、運営費交付金収益等の認識からも分かるように損益がプラスマイナス0になるように計算構造が構築されている。損益が0になっている状態で示される運営状況とは何かについて明確に説明される必要がある。また、

損益計算に含める内容のメルクマールとして基準の注解6においては、国立大学法人と国との関係において、国立大学法人の独自判断で意思決定が完結しない行為に起因する内容については、業績評価の観点から、損益計算に含めないと言う説明がなされている<sup>6</sup>。

説明責任の観点に立った場合財産の委託者である納税者からすれば、裁量の有無に関わらず国立大学がサービスを提供するためにどれだけの資産を排他的に用い、それに伴うコストがどれだけ発生しているかが主たる関心になるはずである。よって裁量の範囲等でコストの性質を分類し異なる計算体系に組み込む必然性は乏しいと考えられる。

企業会計の側に立って費用が利益の消極要素あるいは、収益の獲得に費消された分であると考えれば費用の性質により損益計算書以外の方法でそれを表示するという考え方は導かれないことになる。この点からすれば、現行の基準は企業会計と大きく相違していると言える。会計の目的が国民への説明責任の達成と業績評価に資する情報の提供であるならば、本来開示すべき情報として国立大学法人の運営に要したすべてのコストであるフルコストであると考えることが出来る。この点に関して言えば現行の基準においては、それに相当する情報が実施コスト計算書のボトムラインである国立大学法人等業務実施コストとして表示されている。情報価値の観点からすれば、財務諸表本体に表示されたとしても注記や他の補足情報により開示が行われたとしてもその情報価値は変わらない。すなわち、コストに関する情報が企業会計と異なり損益計算書と実施コスト計算書に分かれて表示されていることを一概に批判することはできない。しかしながら損益計算書で示される当期純利益あるいは当期総利益の意味づけが説明責任もしくは業績評価の観点から説明されない限りは、コスト情報を分けて表示する必然性は説明できないと言える。むしろ（基準44）に示されているように実施コスト計算書では、業務運営にかかる情報を一元的に集約しているとされている。説明責任の達成と業績評価に資する情報と考えた場合には実施コスト計算書により示されるフルコストこそが重要な情報であり、実施コスト計算書が損益計算書のデータを出発点としているならば両者を分ける必然性の説明はますます困難になるといえる。

以上で考察したように、現行の基準においてコスト情報が損益計算書と実施コスト計算書に分けて表示されること自体は、情報価値の観点からすれば一概に否定されるものではない。しかしながら損益計算書のボトムラインについての説明が行われない限りにおいては、その必然性も説明されていないと言える。一方、利益を獲得するために要したすべての費消を費用として収益と対応して考えるという企業会計の考えに立つならば、費用の一部を収益と対応させずに損益計算書以外で表示することは出てこないといえる。この点に関しては、企業と国立大学法人の組織の性質の異同による相違考えることも出来るが、国立大学法人の会計においてコストを2つに分ける必然性が説明されなければ、その説明は困難になる。企業会計により近い形で会計情報を理解すると考えるならば、損益計算書上の費用項目に加えて実施コスト計算書上の費用のうち、会計上一般に認識されることとの無い機会費用等のコストを除いた部分を併せて損益計算をすることになる。

## 4 国立大学法人会計の収益認識

企業が用いている会計基準と国立大学法人が従っている基準に基づく会計の大きな相違の一つに運営費交付金や寄付金のような非交換取引による収益の認識の問題が挙げられる。具体的には、基準によれば国立大学法人の財源の中でかなりの部分を占める運営費交付金については、現金の交付が行われた際に収益化するのではなく負債の部にその金額を計上し業務の進行に伴い収益として認識する。その場合には、期間の経過を業務の進行とみなして収益化を行う。また、交付金で償却資産等を購入した場合には、減価償却費の発生と同時に収益を認識する。その場合には、費用と同額が収益に認識されるために損益は、発生しないことになる。一方で企業の会計の場合には、収益の認識は現金等の貨幣性資産の増加に伴いその収益を認識する<sup>7</sup>。そのため、企業が用いる会計の場合と国立大学法人が行う会計では、収益の認識のタイミングが異なることになり、このことが国立大学が作成する会計情報の理解を困難にしていると言われている<sup>8</sup>。本節においては、企業の会計における収益の認識と国立大学法人が用いている収益の認識の相違は何に原因するのか。また、企業会計の考え方をより厳密に適用した場合にどのような会計処理が考えられるのか。基準に基づいて行われている運営費交付金のような収益を一度負債に計上した後に認識する繰延処理を企業会計の立場から説明することが困難であるかについて検討を行う。

企業が用いる会計において収益の認識基準として、実現という考え方が用いられる<sup>9</sup>。収益認識における実現の要件については、以下のようなものが挙げられる。

- ① 企業が提供することを目的として所有する財または役務が企業外に提供され、相手方に引き渡されること。
- ② その対価が相手方の同意を得ることによって確実化すること。
- ③ その対価が支払手段（貨幣または貨幣同様の支払手段）となるかまたは、容易に支払手段化できる状態となること。（会計学辞典 神戸大学会計学研究室編 「実現」 阪本安一）

ここで注目できるのは、実現の要件としては役務もしくは、財貨の提供に加えて、再投資可能な状態にある資産の獲得が挙げられている点にある。活動の成果である利益について貨幣資本の増殖と結びつけて考えている企業会計においては、再投資可能な資産を獲得することで

貨幣① → 資産 → 貨幣②

という資本循環が一巡したと考えている。そのため再投資可能な資産の受取があった時点で、収益を認識することになる。すなわち資産から貨幣②への移行が完了し収益として認識することになる。

この考え方に照らし合わせるならば、国立大学法人が運営費交付金等の中で、用途が特定されていない財源により現金を獲得した際に収益として認識することで企業会計との同質性を強調するという理解も有り得る。しかしながら、企業の会計が貨幣資本の増減としての利益計算を行っているのに対して、国立大学の会計においては、そのような計算を目的とする会計の体系は採りえないこと。また、企業会計に近い立場に立ったとしても現金の受領をもって収益として認識する以外の考

え方を採ることが可能であるという点を以下で検討する。

企業が用いている会計により近い立場に立った上で、すなわち企業の会計としても採用しうる運営費交付金等の非交換取引に伴う資産の増加については以下のような考え方が採用しえる。

### ① 全額当期の収益として処理

運営費交付金等を現金で受け取った場合にその会計年度の収益として受領額を全額認識する方法である。企業会計や税務会計において、国庫補助金収益は全額その期の収益に認識されており、最も企業会計的処理であると言える。Anthonyは、非営利組織の収益の認識について企業会計の実現と同様の概念を開発できるとしている。このことから、非営利組織の会計において収益の認識において企業会計の実現概念を用いる試みはたびたび議論されてきたと言える。(Anthony1978)

しかしながら企業会計がこれらの項目を全額当期の収益として認識するのは、現行の企業会計制度が株主の立場からの利益計算を行うことを前提とする資本主理論に立脚しているためである。すなわち、株主との直接的な取引（資本取引）に依らず資源の増加が起こる補助金の受け取りは、損益取引として損益計算書に収益として計上され株主の利益の増加をもたらすことになると考えられている。この考え方は会計の役割を株主に帰属する利益を計算するという前提において計算を行っているに過ぎず、理論的に普遍的なものであるとは必ずしも言えない。持分権者に帰属する利益を計算するという前提を置く事が妥当でない国立大学法人の会計においては、現行の企業会計制度と同様の考え方は採られないと思われる。

また、現行の企業会計が立脚している取得原価主義の枠内では説明できない考え方であり、企業会計で用いられている処理は、実務上の対応であると考えるならばこの処理方法を積極的に支持する理論的な根拠は無いと言える。

このような考え方は、運営費交付金等について企業会計と同一の処理を行うことを意味するが、企業会計の場合と異なる前提が置かれている国立大学法人の会計への適用は理論的には説明し得ないと思われる。また、企業会計においても全額当期に収益認識する考え方は必ずしも絶対的な理論的な根拠を持つ訳ではないのでこの考え方のみを唯一の収益認識基準として積極的に支持することは難しいと言わざるを得ない。

### ② 負債を計上し次期以降に渡って繰延処理

現行の国立大学法人会計基準で用いられている処理方法である。基本的には、費用の発生に伴い収益を認識することで損益を0にするという目的のために収益を一時的に負債に収容していると考えられるが、現行の企業会計制度における処理とは異なる処理になっている。貸借対照表の貸方に記録される負債性については、将来にわたり資産を保有、使用する義務という説明も可能であるが、複数年度に収益を配分して行くという処理を考えるならばそのためその負債性は繰延収益としての性格付けが行われることになると言える。

通常の企業会計では用いられない考え方であるといえるが、実態を反映した処理という観点や業績評価に資するための平準化した計算結果を導くという立場からすれば、その適用可能性は必ずし

も否定されえないと言える。

例えば耐用年数5年間で取得原価100万円（減価償却は定額法）の資産を購入するために資産見返負債戻入等の収入が収益化されていく場合を考えることができる。

図表 2

一括収益処理

|          | 1 期 | 2 期 | 3 期 | 4 期 | 5 期 |
|----------|-----|-----|-----|-----|-----|
| 収益       | 100 | 0   | 0   | 0   | 0   |
| 減価償却費（－） | 20  | 20  | 20  | 20  | 20  |
| 当期損益     | 80  | -20 | -20 | -20 | -20 |

繰延処理

|          | 1 期 | 2 期 | 3 期 | 4 期 | 5 期 |
|----------|-----|-----|-----|-----|-----|
| 収益       | 20  | 20  | 20  | 20  | 20  |
| 減価償却費（－） | 20  | 20  | 20  | 20  | 20  |
| 当期損益     | 0   | 0   | 0   | 0   | 0   |

1期～5期の活動の実態が同じであると考えれば、同じ活動の実態があるにも係わらず各期間の損益が異なるのは合理的でないと考えられる。すなわち100の収益はその期間のためだけでなく5年間にわたる活動に対する交付であると考えるのが妥当であると言える。また、当期損益を業績評価の一部として用いることを考えた場合には、平準化されていない一括収益処理により計算される当期損益は比較可能性を大きく欠いた情報であるといえる。

②の方法は現行の企業会計制度の立場からすれば通常用いられない会計処理であるといえる。しかしながら、活動の実態に即した会計情報が提供される事になるため業績評価に役立つ情報を提供する事になる。それは、国立大学法人会計基準の目的と整合的であると考えられるため、このような処理が企業会計と異なるスキームであるとしても、それを論拠に繰延処理が否定されるものではないと言える。また、資産見返負債等の形で将来収益化される資源を一時的に負債の部に収容することは、会計上の負債の概念に照らしあわせても否定されるものではないといえる。

### ③ 収益に計上せず資本として純資産の部に直入する処理

国立大学は、他の非営利組織の会計と同様に分配された利益を受け取る出資者の存在を想定していない。しかしながら、資本金の部に政府出資金という科目がある点や非償却資産の購入に伴う運営費交付金が資本剰余金に振替えられる処理から資源の提供者として国が位置づけられているとの理解は可能である<sup>10</sup>。国立大学の会計において負債と資本の区別、あるいは資本と利益の区分がどれほど重要な意味を持つのかについて議論の余地があるにせよ、国を企業とは違う意味で出資者と捉えることは可能であると思われる。このように考えるならば国から交付される運営費交付金等の処理は出資者との取引として資本取引の性質を有する事になり収益として損益計算書に計上される

ことなく資産と同額を資本として計上することになる。

当該年度の国庫補助金収益が1期間にすべて認識されないという点は②の処理と同様である。一方で②の処理が繰延収益として次期以降の繰延を行っているために国庫補助金収益はどこかのタイミングで損益計算書上の収益として認識されるが資本直入の場合には損益計算書の収益の部に計上されることが全期間を通して無いという点が異同点として挙げられる。

国を出資者とみなす事ができるという前提を置く事ができるならば、運営費交付金等の受入れを資本取引として処理する事が企業会計上最も理論的な処理であると思われる。しかしながら、損益計算書に運営費交付金等が収益として計上されることが無いために業績評価の際に損益計算書が有用なデータを示さなくなる可能性が考えられ、業績評価の点からは課題が残る事になると思われる。

#### ④ 財務諸表で認識せず運営費交付金等により購入した資産を記録しない。

現行の企業会計が立脚している取得原価主義による考え方を基にするならば最も理論的な処理であると言える。減価償却費が無くなるために資産の耐用年数期間にわたり費用が圧縮されるため、損益計算の結果は繰延経理の場合と同様になる。すなわち、その資産を用いて活動を行った結果、同じだけの収益を獲得したと考えるならばその資産を使用する期間にわたり費用が計上されないために結果としては、利益の金額は大きくなる。

企業会計の立場から取得原価主義を厳格に適用した場合には理論的な説明であると思われるが、この考え方を採るならば国立大学の財務諸表において、国から交付された補助金等を用いて行われた資産の整備について、その補助金は、損益計算書に認識されることなく、また購入された固定資産は貸借対照表にも計上されないため業績評価や説明責任の立場から必要な情報が提供されなくなることが考えられる。

上記の①～④の考え方は、いずれも企業会計の考え方に基づいても採用することのできる考え方であり、現在企業会計において①の考え方により非交換取引の収益が認識されるのは、株主の立場に立つて会計を行うという資本主理論のような収益認識以外の考え方に影響を受けていると言える。むしろ、本来なら現在の会計が立脚している取得原価主義の考え方からすればイレギュラーな処理であるとも言える。すなわち、非交換取引による収益の認識について言えば現在、国立大学法人が用いている基準の中で既定されている収益を繰延べて負債に計上しその後収益化するという考え方は、企業会計の側にたっても否定されるものではないと言える。減価償却の額と同額が収益に認識されるため損益が0になると言う処理は企業会計では行われない処理であり違和感があるように思えるが、貨幣資本の増減を利益として計算していない国立大学の場合には、実現概念を用いる必然性は無く企業会計の枠内においても十分説明できる処理であると言える。

## 5 企業会計の立場に立った修正計算の試案

これまでに検討したように、企業が用いている会計と国立大学法人が用いている会計の相違のうち、費用については、国立大学法人の会計が、基準に従って作成している財務情報の中でコストを

損益計算書と実施コスト計算書に分けて表示する必然性は企業会計の立場からは説明できない点を指摘した。一方で、運営費交付金等の非交換取引収益の収益認識については、企業会計の立場に立った上でいくつかの処理が考えられ、基準で採用されている考え方についても企業会計の立場から否定されえないことを指摘した。また、いずれの処理を用いるかについて、会計をどのような立場であるいは、目的を設定して行うかに依存するために収益の認識の問題のみを比較して適切な方法であるとは言えない点を比較した。

本稿においては、上記の考え方に立ち現行の基準に基づき作成されている財務情報について、より企業会計的な立場に立ったならばいかなる計算結果が導かれるかについて、いくつかのパターンを作成し、その情報の意義を検討する。各パターンの仮計算については、現行の基準に基づき公表されている財務諸表のデータを組み替えて計算を行う。また、国立大学法人の1期間の活動の成果を示す財務表ということで損益計算書に焦点を当て、損益計算書についてのみ修正計算を行う。

費用の認識については計算の目的をフルコストで行うことが、企業会計により近い立場に立っていると考えられるため、現行の損益計算書に計上されている費用項目に加えて、実施コスト計算書に計上されている項目の内、企業会計の立場に立った上で認識することが適当であると思われる損益外減価償却相当額、損益外減損損失相当額、引当外退職給付増加見積額を追加的な費用項目として加算することとした<sup>1)</sup>。

一方で、非交換取引収益の認識については、大きく分けて、①繰延処理（現行の基準と同様の方法）、②資源の受領時の一括処理、③資本直入方式の3つが考えられることから、現行の損益計算書の当期純利益に追加的なコスト項目の減算を行った後、それぞれの考え方にに基づき、運営費交付金収益、施設費収益、寄付金収益の非交換取引収益を3つの方法で計算するといかなる数字を示すかを検討した。ただし、寄付金収益については、他の項目と性質が異なり、財源の提供について国を出資者と見立てて資本取引と考えるという考え方と整合しないために、③の資本直入処理による修正計算を行う場合にも資本直入項目とせず、現行の基準に従い計算を行った。

パターン①：非交換取引収益の認識について繰延処理をするものと考え、収益認識については、現行の基準と同様の考え方をを用いる。一方で、コストの計算については、フルコストの把握に重点を置き、実施コスト計算書に計上される費用項目を当期純利益の計算に含める。さらに損益外減価償却費の発生は、施設費による施設整備の結果であるため、費用と収益の対応の立場から施設費収益を純損益計算に加える。

修正損益①＝当期純損益（PL）－損益外減価償却相当額－損益外減損損失相当額－引当外退職給付増加見積額（OC）＋施設費による収入（CF）

パターン②：非交換取引収益のうち、国を出資者と見なすことの出来る運営費交付金と施設費による収益について損益計算書上で認識せずに貸借対照表の資本（純資産）に直接直入する。実際には貸借対照表へも影響を与えるが本稿においては、損益計算書に与える影響のみを検討の対象とする。費用の認識については他の修正計算と同様に実施コスト計算書の項目についても加味する。資本直入の性格を加味して寄付金収益については、

調整を行わない。

修正損益②＝当期純損益（PL）－損益外減価償却相当額－損益外減損損失累計額－引当外退職給付増加見積額（OC）－運営費交付金収益－施設費収益－資産見返負債戻入－（PL）

パターン③：非交換取引収益の認識について企業会計により近い立場で考える。すなわち、非交換取引による資源を受領した時点で企業会計上の実現概念を満たしたと考えて収益の認識を行う。当期の収益の額は受領した現金の額に基づいて計算を行うため、施設費収入、運営費交付金収入、寄付金収入等のキャッシュフロー計算書のデータを用いて損益計算に加える。一方で現行の基準上当期に認識した収益を計上したままにするとその分が収益の二重計上になるために損益計算書上の運営費交付金収益、施設費収益、資産見返り負債戻入れ、寄付金収益の金額を差し引いて計算を行った。費用の認識については、他のパターンと同様に実施コスト計算書の計算項目を加味した。

修正損益③＝当期純損益（PL）－損益外減価償却相当額－損益外減損損失累計額－引当外退職給付増加見積額（OC）＋施設費収入＋運営費交付金収入＋寄付金収入（CF）－運営費交付金収益－施設費収益－資産見返負債戻入－寄付金収益（PL）

※ PL…損益計算書

CF…キャッシュフロー計算書

OC…実施コスト計算書

図表 3 中の略語についても同様

上記の仮定計算を旧帝大のカテゴリーに類する国立大学法人および全大学合計の数値に当てはめると図表 3 のようになる。

図表 3

| 北海道大学           |    | H19          | H18          | H17          | H16          |
|-----------------|----|--------------|--------------|--------------|--------------|
| 基準による当期純損益      |    | 5,490,206    | 5,485,587    | 4,897,647    | 5,680,175    |
| 損益外減価償却等相当額(－)  | OC | 3,826,425    | 3,797,956    | 5,157,456    | 5,329,348    |
| 損益外減損損失累計額(－)   | OC | 0            | 0            | 0            | 0            |
| 引当外退職給付増加見積額(－) | OC | △ 721,329    | △ 198,510    | △ 109,517    | △ 1,210,062  |
| 施設費による収入(+)     | CF | 5,818,254    | 1,747,298    | 1,379,237    | 817,558      |
| 修正損益①           |    | 8,203,364    | 3,633,439    | 2,214,602    | 2,378,447    |
| 運営費交付金収益(－)     | PL | 40,056,330   | 41,406,752   | 42,094,868   | 43,093,351   |
| 施設費収益(－)        | PL | 495,296      | 710,088      | 282,084      | 0            |
| 資産見返負債戻入(－)     | PL | 3,590,968    | 3,063,614    | 3,260,401    | 3,252,995    |
| 施設費による収入(－)     | CF | 5,818,254    | 1,747,298    | 1,379,237    | 817,558      |
| 修正損益②           |    | △ 41,757,484 | △ 43,294,313 | △ 44,801,988 | △ 44,785,457 |
| 寄附金収益(－)        | PL | 2,112,107    | 2,060,479    | 2,047,187    | 1,994,082    |
| 運営費交付金収入(+)     | CF | 41,191,700   | 42,891,860   | 43,194,728   | 44,851,623   |
| 寄付金収入(+)        | CF | 3,009,272    | 2,545,078    | 2,388,710    | 7,477,781    |
| 施設費による収入(+)     | CF | 5,818,254    | 1,747,298    | 1,379,237    | 817,558      |
| 修正損益③           |    | 6,149,635    | 1,829,444    | 113,500      | 6,367,423    |

| 東北大学            |    | H19          | H18          | H17          | H16          |
|-----------------|----|--------------|--------------|--------------|--------------|
| 基準による当期純損益      |    | 4,137,476    | 2,278,400    | 2,007,484    | 3,395,303    |
| 損益外減価償却等相当額(－)  | OC | 6,198,591    | 8,463,781    | 9,175,823    | 8,769,874    |
| 損益外減損損失累計額(－)   | OC | 67,199       | 236,487      | 0            | 0            |
| 引当外退職給付増加見積額(－) | OC | 857,359      | △ 1,034,389  | △ 1,591,853  | △ 1,959,695  |
| 施設費による収入(+)     | CF | 6,385,487    | 2,629,178    | 5,122,200    | 3,571,486    |
| 修正損益①           |    | 3,399,814    | △ 2,758,301  | △ 454,286    | 156,610      |
| 運営費交付金収益(－)     | PL | 47,791,913   | 49,554,207   | 51,103,006   | 51,205,479   |
| 施設費収益(－)        | PL | 998,015      | 887,934      | 498,222      | 0            |
| 資産見返負債戻入(－)     | PL | 6,993,587    | 6,731,864    | 7,105,694    | 6,082,320    |
| 施設費による収入(－)     | CF | 6,385,487    | 2,629,178    | 5,122,200    | 3,571,486    |
| 修正損益②           |    | △ 58,769,188 | △ 62,561,484 | △ 64,283,408 | △ 60,702,675 |
| 寄附金収益(－)        | PL | 4,202,899    | 3,891,239    | 3,147,283    | 2,927,447    |
| 運営費交付金収入(+)     | CF | 51,899,402   | 53,980,836   | 54,498,764   | 54,327,513   |
| 寄付金収入(+)        | CF | 4,871,786    | 4,248,430    | 4,420,442    | 10,081,044   |
| 施設費による収入(+)     | CF | 6,385,487    | 2,629,178    | 5,122,200    | 3,571,486    |
| 修正損益③           |    | 184,588      | △ 5,594,279  | △ 3,389,285  | 4,349,921    |

| 東京大学            |    | H19           | H18           | H17           | H16           |
|-----------------|----|---------------|---------------|---------------|---------------|
| 基準による当期純損益      |    | 3,675,763     | 2,262,068     | 5,728,135     | 6,966,806     |
| 損益外減価償却等相当額(－)  | OC | 12,234,603    | 13,047,912    | 12,882,712    | 12,078,412    |
| 損益外減損損失累計額(－)   | OC | 0             | 348,199       | 0             | 0             |
| 引当外退職給付増加見積額(－) | OC | 215,604       | 501,446       | △ 1,919,405   | 828,306       |
| 施設費による収入(+)     | CF | 6,912,599     | 3,636,314     | 6,558,268     | 11,231,015    |
| 修正損益①           |    | △ 1,861,845   | △ 7,999,175   | 1,323,096     | 5,291,103     |
| 運営費交付金収益(－)     | PL | 82,903,093    | 84,867,293    | 87,740,768    | 86,180,669    |
| 施設費収益(－)        | PL | 1,587,148     | 395,223       | 762,284       | 0             |
| 資産見返負債戻入(－)     | PL | 9,700,985     | 9,844,032     | 11,717,245    | 13,137,315    |
| 施設費による収入(－)     | CF | 6,912,599     | 3,636,314     | 6,558,268     | 11,231,015    |
| 修正損益②           |    | △ 102,965,670 | △ 106,742,037 | △ 105,455,469 | △ 105,257,896 |
| 寄附金収益(－)        | PL | 7,363,290     | 6,948,095     | 6,115,776     | 5,866,558     |
| 運営費交付金収入(+)     | CF | 89,943,445    | 92,859,349    | 95,545,868    | 92,639,701    |
| 寄付金収入(+)        | CF | 13,397,362    | 10,130,265    | 9,069,447     | 26,068,700    |
| 施設費による収入(+)     | CF | 6,912,599     | 3,636,314     | 6,558,268     | 11,231,015    |
| 修正損益③           |    | △ 75,554      | △ 7,064,204   | △ 397,662     | 18,814,962    |

| 名古屋大学           |    | H19          | H18          | H17          | H16          |
|-----------------|----|--------------|--------------|--------------|--------------|
| 基準による当期純損益      |    | 2,525,436    | 1,275,433    | 2,005,287    | 3,783,689    |
| 損益外減価償却等相当額(－)  | OC | 3,687,090    | 3,953,808    | 4,190,255    | 4,496,173    |
| 損益外減損損失累計額(－)   | OC | 449,693      | 10,548       | 0            | 0            |
| 引当外退職給付増加見積額(－) | OC | △ 446,748    | △ 368,169    | △ 336,345    | △ 337,154    |
| 施設費による収入(+)     | CF | 7,555,872    | 2,799,859    | 2,445,749    | 1,911,408    |
| 修正損益①           |    | 6,391,273    | 479,105      | 597,126      | 1,536,078    |
| 運営費交付金収益(－)     | PL | 33,424,356   | 34,130,114   | 33,330,557   | 34,597,696   |
| 施設費収益(－)        | PL | 630,979      | 580,394      | 221,127      | 0            |
| 資産見返負債戻入(－)     | PL | 3,373,429    | 3,723,750    | 3,898,156    | 3,856,497    |
| 施設費による収入(－)     | CF | 7,555,872    | 2,799,859    | 2,445,749    | 1,911,408    |
| 修正損益②           |    | △ 38,593,363 | △ 40,755,012 | △ 39,298,463 | △ 38,829,523 |
| 寄附金収益(－)        | PL | 2,599,981    | 2,213,185    | 1,902,604    | 1,793,638    |
| 運営費交付金収入(+)     | CF | 34,655,182   | 35,785,032   | 36,691,887   | 36,194,726   |
| 寄付金収入(+)        | CF | 2,731,389    | 2,375,862    | 2,061,697    | 6,996,083    |
| 施設費による収入(+)     | CF | 7,555,872    | 2,799,859    | 2,445,749    | 1,911,408    |
| 修正損益③           |    | 3,749,099    | △ 2,007,444  | △ 1,734      | 4,479,056    |

| 京都大学            |    | H19          | H18          | H17          | H16          |
|-----------------|----|--------------|--------------|--------------|--------------|
| 基準による当期純損益      |    | 5,854,931    | 5,094,409    | 4,322,343    | 6,118,058    |
| 損益外減価償却等相当額(－)  | OC | 8,647,084    | 10,048,253   | 11,397,552   | 10,777,588   |
| 損益外減損損失累計額(－)   | OC | 1,380        | 5,304        | 0            | 0            |
| 引当外退職給付増加見積額(－) | OC | △ 1,028,386  | 5,015,932    | △ 2,159,210  | △ 1,259,853  |
| 施設費による収入(+)     | CF | 12,287,421   | 6,394,000    | 3,008,178    | 3,428,151    |
| 修正損益①           |    | 10,522,274   | △ 3,581,080  | △ 1,907,821  | 28,474       |
| 運営費交付金収益(－)     | PL | 58,074,821   | 57,903,855   | 58,836,030   | 61,062,675   |
| 施設費収益(－)        | PL | 0            | 964,685      | 457,344      | 0            |
| 資産見返負債戻入(－)     | PL | 5,847,563    | 5,795,481    | 5,957,631    | 5,755,312    |
| 施設費による収入(－)     | CF | 12,287,421   | 6,394,000    | 3,008,178    | 3,428,151    |
| 修正損益②           |    | △ 65,687,531 | △ 74,639,101 | △ 70,167,004 | △ 70,217,664 |
| 寄附金収益(－)        | PL | 4,168,252    | 3,600,082    | 3,757,967    | 3,668,981    |
| 運営費交付金収入(+)     | CF | 60,874,350   | 62,228,313   | 62,582,728   | 64,101,834   |
| 寄付金収入(+)        | CF | 4,834,680    | 3,397,667    | 7,423,855    | 12,701,943   |
| 施設費による収入(+)     | CF | 12,287,421   | 6,394,000    | 3,008,178    | 3,428,151    |
| 修正損益③           |    | 8,140,668    | △ 6,219,203  | △ 910,210    | 6,345,283    |

| 大阪大学            |    | H19          | H18          | H17          | H16          |
|-----------------|----|--------------|--------------|--------------|--------------|
| 基準による当期純損益      |    | 5,103,651    | 4,789,418    | 5,527,192    | 7,166,265    |
| 損益外減価償却等相当額(－)  | OC | 6,619,993    | 7,265,209    | 7,673,586    | 8,570,070    |
| 損益外減損損失累計額(－)   | OC | 0            | 1,273        | 0            | 0            |
| 引当外退職給付増加見積額(－) | OC | △ 382,595    | △ 825,175    | △ 520,807    | △ 1,499,536  |
| 施設費による収入(+)     | CF | 3,467,975    | 3,696,762    | 2,296,434    | 1,981,107    |
| 修正損益①           |    | 2,334,228    | 2,044,873    | 670,847      | 2,076,838    |
| 運営費交付金収益(－)     | PL | 49,210,230   | 50,388,271   | 50,060,170   | 51,848,453   |
| 施設費収益(－)        | PL | 511,668      | 449,430      | 180,237      | 0            |
| 資産見返負債戻入(－)     | PL | 8,099,684    | 7,597,793    | 8,165,946    | 7,773,669    |
| 施設費による収入(－)     | CF | 3,467,975    | 3,696,762    | 2,296,434    | 1,981,107    |
| 修正損益②           |    | △ 58,955,329 | △ 60,087,383 | △ 60,031,940 | △ 59,526,391 |
| 寄附金収益(－)        | PL | 4,517,260    | 4,131,837    | 3,924,417    | 3,688,741    |
| 運営費交付金収入(+)     | CF | 50,538,464   | 52,650,506   | 53,240,961   | 55,367,902   |
| 寄付金収入(+)        | CF | 5,400,700    | 4,499,874    | 4,403,709    | 13,406,467   |
| 施設費による収入(+)     | CF | 3,467,975    | 3,696,762    | 2,296,434    | 1,981,107    |
| 修正損益③           |    | △ 4,065,450  | △ 3,372,078  | △ 4,015,253  | 7,540,344    |

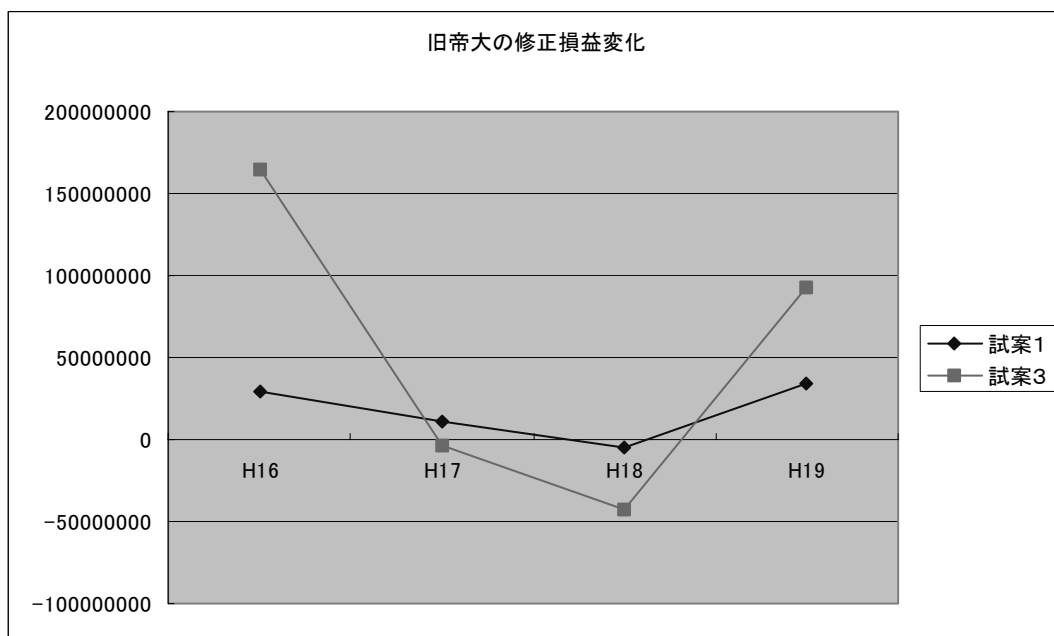
| 九州大学            |    | H19          | H18          | H17          | H16          |
|-----------------|----|--------------|--------------|--------------|--------------|
| 基準による当期純損益      |    | 2,614,592    | 2,106,028    | 2,477,703    | 6,337,835    |
| 損益外減価償却等相当額(－)  | OC | 5,269,556    | 5,354,941    | 4,909,031    | 3,988,731    |
| 損益外減損損失累計額(－)   | OC | 525,244      | 629,876      | 0            | 0            |
| 引当外退職給付増加見積額(－) | OC | △ 421,103    | 100,126      | △ 788,960    | △ 1,279,557  |
| 施設費による収入(+)     | CF | 7,863,347    | 6,855,628    | 9,921,610    | 14,199,200   |
| 修正損益①           |    | 5,104,242    | 2,876,713    | 8,279,242    | 17,827,861   |
| 運営費交付金収益(－)     | PL | 45,795,416   | 46,676,668   | 46,661,529   | 44,486,058   |
| 施設費収益(－)        | PL | 431,347      | 561,929      | 415,916      | 0            |
| 資産見返負債戻入(－)     | PL | 3,819,341    | 3,410,076    | 3,390,548    | 2,784,589    |
| 施設費による収入(－)     | CF | 7,863,347    | 6,855,628    | 9,921,610    | 14,199,200   |
| 修正損益②           |    | △ 52,805,209 | △ 54,627,588 | △ 52,110,361 | △ 43,641,986 |
| 寄附金収益(－)        | PL | 2,590,256    | 2,504,840    | 2,483,194    | 2,391,319    |
| 運営費交付金収入(+)     | CF | 46,962,739   | 50,439,634   | 51,193,774   | 48,516,359   |
| 寄付金収入(+)        | CF | 3,007,669    | 2,360,382    | 2,375,621    | 6,676,220    |
| 施設費による収入(+)     | CF | 7,863,347    | 6,855,628    | 9,921,610    | 14,199,200   |
| 修正損益③           |    | 2,438,290    | 2,523,216    | 8,897,450    | 23,358,474   |

| 全大学             |    | H19             | H18             | H17             | H16             |
|-----------------|----|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| 基準による当期純損益      |    | 77,999,331      | 68,667,683      | 65,379,601      | 110,170,859     |
| 損益外減価償却等相当額(－)  | OC | 130,159,653     | 147,284,108     | 163,065,384     | 175,763,970     |
| 損益外減損損失累計額(－)   | OC | 1,601,264       | 2,639,973       | 0               | 0               |
| 引当外退職給付増加見積額(－) | OC | △ 14,854,366    | 13,957,941      | △ 17,019,083    | △ 4,476,300     |
| 施設費による収入(+)     | CF | 149,117,468     | 98,967,055      | 83,414,214      | 65,050,059      |
| 修正損益①           |    | 110,210,248     | 3,752,716       | 2,747,514       | 3,933,248       |
| 運営費交付金収益(－)     | PL | 1,061,409,577   | 1,064,817,269   | 1,058,632,954   | 1,087,108,129   |
| 施設費収益(－)        | PL | 18,068,383      | 20,685,121      | 8,415,334       | 0               |
| 資産見返負債戻入(－)     | PL | 80,896,980      | 79,346,771      | 83,766,171      | 83,261,321      |
| 施設費による収入(－)     | CF | 149,117,468     | 98,967,055      | 83,414,214      | 65,050,059      |
| 修正損益②           |    | △ 1,199,282,160 | △ 1,260,063,500 | △ 1,231,481,159 | △ 1,231,486,261 |
| 寄附金収益(－)        | PL | 60,807,986      | 56,445,907      | 52,944,134      | 51,422,759      |
| 運営費交付金収入(+)     | CF | 1,110,192,986   | 1,127,804,246   | 1,130,248,155   | 1,151,769,247   |
| 寄付金収入(+)        | CF | 77,419,622      | 66,425,181      | 67,324,605      | 159,944,351     |
| 施設費による収入(+)     | CF | 149,117,468     | 98,967,055      | 83,414,214      | 65,050,059      |
| 修正損益③           |    | 76,639,930      | △ 23,312,925    | △ 3,438,319     | 93,854,637      |

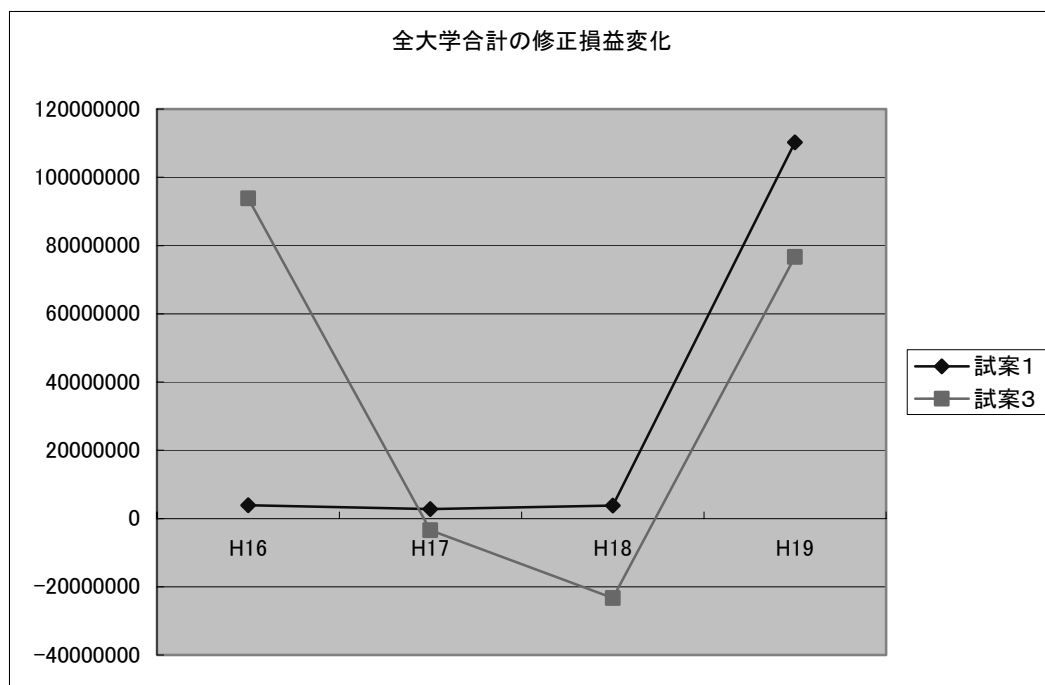
※国立大学財務・経営センター 国立大学法人財務分析研究会編『20年度版 国立大学の財務』の財務データを基に著者が一部修正し作成

上述の議論を基に、国立大学法人が企業会計に近い立場に立って作成した修正純損益情報がいかなる意味を持つのかについて検討を加える。その中でもパターン②で示した修正損益情報は、企業会計上説明が不可能なわけではないが、国立大学法人の収益の中で大きな割合を占める運営費交付金等に関する記録が損益計算書上に示されないため情報価値を著しく下げることになる。残る修正損益計算のうち、現行のルールに近い修正損益①と企業が用いる会計における収益認識の考え方に近い修正損益③の比較については、会計理論の立場からのみでその優劣を付けることはできない。会計情報の有用性は、会計情報を作成する目的と照らし合わせて議論される必要があるためである。基準にもあるように国立大学が財務諸表を作成する目的は、国民への説明責任と業績評価に資する情報を提供することにある。特に業績評価に資する情報を提供するというところに重きを置いた場合に各期に計算された情報が将来の資源配分等の意思決定にどれだけ有用であるかという検討を行える。その場合には、損益計算書に示される当期純損益がどれだけ変動しているかに注目できる。多くの場合、国立大学法人は企業に比べて毎期の活動の実態に大きな変化が無いと考えられる<sup>12</sup>。そのような前提に立つならば、活動の実態を示した平準化された損益情報が将来の資源の配分等の意思決定を行うのに有用であり予測価値の高い情報が業績評価に資する情報として適していると言える。図表4では、旧帝大グループの修正損益の計算結果の年度ごとの変動を示している。また、図表5では国立大学法人全体合計の修正損益計算の年度ごとの変動を示している。

図表4



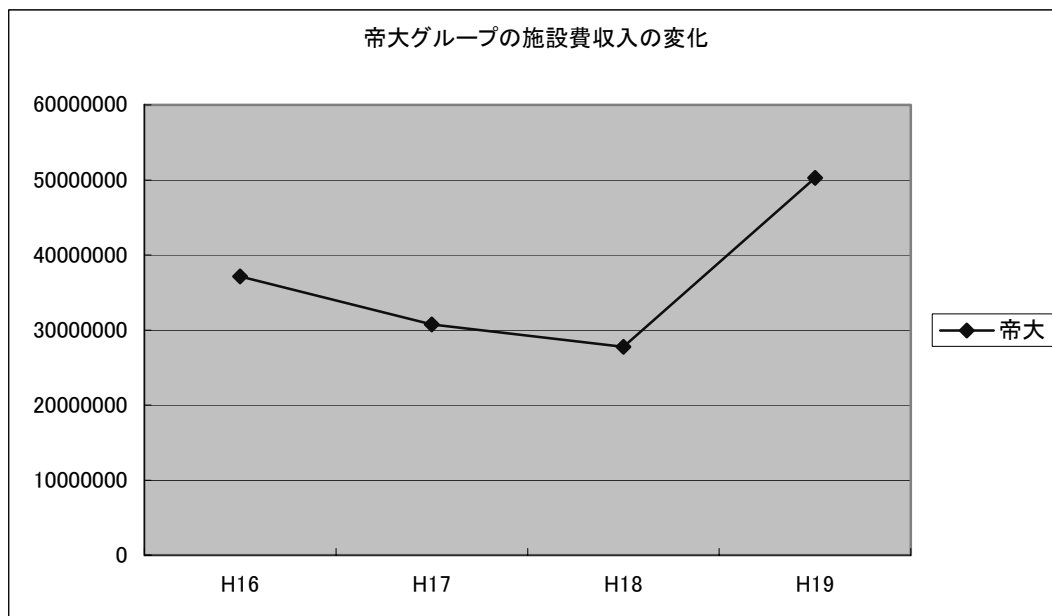
図表 5



2つの図表が示しているように、試案3は、試案1よりも年度により大きく損益の計算結果が変動していることがグラフから分かる。平成16年度の数値については、法人化初年度であり多くの特殊要因を含んでいるため単純な経年変化を行うことはできないが、平成17年度から平成19年度までの変化を比べてみても試案3は試案1よりも大きく変動していると言える。特に帝大グループの試案3における変動の大きさについては、施設費収入の変動を示した図表6が示しているように施設費収入を収益と見なして認識した結果もたらした変化が大きな要因となっていることがわかる。

通常、企業会計においては固定資産の購入時に費用やそれに伴う財源を収益として認識することを行わない。すなわち、固定資産の購入時には費用、収益に直接影響を与えない事になる。一方国立大学の場合には、施設費収入という形で財源措置をされた後に資産の購入を行う。そのため企業会計の場合と同様に補助金の収入を収益として記録した場合には、本来ならば損益計算に影響を与えないはずの事象について収益が認識されることになりその結果、実態に即していない変動の大きい情報が作成されることになる。

図表 6



情報の変動が大きいことは、将来の予測値の分散が大きいことを示すことになり予測価値が少なくなることを示している。企業会計により近い形での情報を作成したと考えた場合に、業績評価に資する情報として考えるならば、平準化された損益情報が計算される試案1による損益情報が目的適合的であるといえる。

## 6 むすびにかえて

本稿においては、国立大学法人が用いている会計と企業が用いている会計の異同について検討を行った。

費用の点については、業務を執行するのに要したフルコストを計上することが会計の目的から考えても重要であるといえる。企業が用いている会計の場合には、各期に発生した費用を全額、損益計算書上で認識しているのに対して国立大学法人の会計では、コストの一部を損益計算書ではなく、実施コスト計算書に計上している。情報価値の観点からすれば、損益計算書上にコストの一部が計上されないとしても情報価値を損なうことにはならないが企業会計の立場からすれば、会計上認識可能なコストの一部が業務実施コスト計算書に計上されることを積極的に説明することはできないという点を指摘した。

一方で、国立大学法人の財源の多くを占める運営費交付金をはじめとする非交換取引による収益認識については、国立大学法人が用いている会計の中で示されている認識基準が企業会計の立場に立ったとしても必ずしも否定されないことを指摘した。すなわち、企業会計の考え方をリジットに

当てはめたとしても非交換取引収益の認識については、即時認識、繰延認識、資本直入といった方法が考えられ、いずれの方法により収益の認識を行うかは、会計の目的やいかなる会計主体論を採るかに依存するためである。

第5節においては、それらの検討を踏まえて、基準に基づき作成、公表されている財務諸表を加工し、より企業会計の立場に近づけた修正損益計算を行った。その結果、現行の会計基準に近い繰延認識を行う修正損益の方が企業が用いている会計に近い即時認識の場合よりも、平準化された数値が導かれるために業績評価により有用な予測価値が高い情報が作成される点を指摘した。企業が用いている会計との相違としてしばしば指摘される収益の繰延認識であるが、貨幣資本の増減を利益として計算することを目的としていない会計が行われる必要がある点や、平準化された損益を示しより国立大学法人の運営の実態に近い数値が示されると言う点からすれば、必ずしも否定される点では無いことを整理した。

国立大学法人の会計の目的である国民に対する説明責任という考え方に立てば、以下の点を指摘できる。国から提供された資源はその役割である業務の進行が行われるまでは将来の義務である負債として認識され、業務の進行により費用と同額の必要な部分だけが拘束を解かれて収益として認識される現行の基準の認識基準はアカウンタビリティの充足の概念からも会計の目的と整合しているといえる。

国立大学法人の会計に限らず、会計基準により示される会計情報としていかなる情報が作成されるかは、会計の目的に大きく依存している。国立大学法人の会計について検討すべき課題は、企業会計との異質性よりも説明責任の充足のための情報と業績評価に資する情報を提供するという時にコンフリクトを起こす可能性のある2つの目的を掲げているために、提供すべき情報の意味やその情報の用途が整理されていない点にあると言える。

※ 本稿を執筆するにあたっては、国立大学財務・経営センター研究部の先生方から多くの助言をいただいた。しかしながら本稿は、国立大学財務・経営センターの見解を示すものではなくありうべき誤謬等の責めはすべて筆者に帰するものである点を付記する。

## 注

- 1 本稿においては営利企業が採っている会計を企業会計とし、国立大学法人会計基準や独立行政法人会計基準が採っている企業会計に修正を加えた会計を企業会計方式とする。
- 2 現在、各国立大学法人は、企業会計方式に基づく基準により作成、開示される財務諸表の他に収支ベースによる予算・決算対比の資料を作成している。この点については説明責任の達成を示すという意味合いを有していることに加え、法人の内部の管理者は実際の運営においてこの収支ベースの情報を主たる会計情報として用いている現状が見受けられる。
- 3 企業会計においては、一般に収益は、活動の成果として見なされる。すなわち、貨幣資本の増加がもたらされたと考える。そのため、その認識においては実現概念が重要になる。
- 4 営利組織と非営利組織を区分するメルクマールのひとつに持分権者の存在の有無が用いられる。このため、非営利組織である国立大学法人には持分権者としての株主に相当する出資者が存在しないのは当然である。

- 5 収益を獲得するための財の費消分について費用と損失を分けて説明が行われることがある。この場合にも損失は、損益計算において費用と異なる性質を持っているとは言えず利益の消極要素あるいは収益獲得のための費消分と理解される。費用と損失の異同については、その経常性や収益との個別的な対応がメルクマールとして挙げられる（飯野 11-5）が費用と損失を概念上区分することはできても損益計算の中で両者を明確に区分することはできずまた大きな意味を持たないと言える。
- 6 基準の注解6では、資本取引・損益取引の区分の必要性について、意思決定が国立大学法人の内部で完結するものに限って損益取引に含めるとしている。企業会計における損益取引と資本取引の区分の意味は、利益計算における資本維持を問題としているために、国立大学法人の会計と企業の会計においては、用語の意味するところが異なっている。
- 7 借入金による現金の増加のような中性項目を除く。
- 8 同種の指摘は、国立大学法人会計基準がその参考にした独立行政法人会計基準に対しても行われている。収益の認識のタイミングが企業会計の場合と異なり費用の認識と密接に結び付けられているという点で2つの会計基準の性格は類似していると思われる。
- 9 現在、我が国の会計基準がその拠り所としているASBJが公表した「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」においては、収益の認識基準としてリスクからの解放という概念が用いられている。しかしながら、その内容は従来、用いられてきた実現概念と同質であると考えることが出来る。そのため本稿においては、企業が用いている収益の認識基準について実現という概念を用いて説明を行う。
- 10 非償却資産の購入については、中期計画外の内容も含まれるためすべての固定資産の購入について、資本剰余金への振替が行われる訳ではない。
- 11 引当外退職給付増加見積額については、将来的に財源措置が約束されている承継職員分の退職給付債務の取扱いである。そのために、財源措置が行われる部分をさらに費用として計上することには議論の余地があるが、本稿においては、より企業会計に近い立場で計算を行った場合に計上すべきフルコストの把握を重視している。そのため、引当外退職給付増加見積額も国立大学法人が1年間活動を行った結果生じたコスト（将来に支払う負債の現在価値の当期発生分）と考えフルコストの一部として把握することが望ましいと考えた。  
実施コスト計算書上で退職給付増加見積額がマイナスになっていることは、すでに退職給付債務について引当が行われておりそれを越える部分をコストからマイナスすることを示している。
- 12 学部の新設や統廃合、募集人数の変更等が行われ大学運営の実態が大きく変化する場合もあるが一大学法人でそのようなことが頻繁に行われることは通常考えられず、活動の実態が年度ごとに大きく変化していることは考えにくい。

## 参考文献

- Anthony, R.N., FASB(1978) Research Report, Financial Accounting in Nonbusiness Organizations: An exploratory Study of Conceptual Issues, FASB
- ASBJ (2006) 「討議資料 財務会計の概念フレームワーク第2版」
- 飯野利夫 (1993) 『財務会計論 三訂版』 同文館
- 岩田巖 (1998) 『利潤計算原理 第21版』 同文館
- 国立大学財務・経営センター国立大学法人財務分析研究会編 (2009) 『平成20年度版 国立大学の財務』
- 山本清 (2008) 「財務にみる法人化後の大学行動」『大学財務経営研究』第5号pp. 3-14 2008年6月