

非営利組織の会計・監査シリーズ (11)

国立大学法人等

公認会計士 藤巻 祐輔 ふじまき ゆうすけ

1. はじめに

国立大学法人制度は、平成12年7月に発足した「国立大学等の独立行政法人化に関する調査検討会議」において、大学改革の一環として、①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、②国民や社会への説明責任の重視と競争原理の導入、③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、の3つの視点から検討が行われ、「新しい「国立大学法人」像について」として平成14年3月26日に最終報告（以下「報告」という。）がなされた。その後、平成15年7月に国立大学法人法（以下「法」という。）を初めとする『国立大学法人法』関係6法が成立し、平成16年4月1日から法人化した。

本稿では、国立大学法人等の制度概要、会計・監査について取り上げる。

2. 国立大学法人等とは

(1) 国立大学法人等とは

国立大学法人とは、大学の教育研究に対する国民の要請にこたえとともに、我が国の高等教育及び学術研究の水準の向上と均衡ある発展を図るため、国立大学を設置して教育研究を行うことを目的として、この法律の定めるところにより設立される法人をいう（法第1条、第2条第1項）。また、大学共同利用機関法人とは大学共同利用機関を設置することを目的として、法の定めるところにより設立される法人をいう（法第2条第3項）。当該国立大学法人及び大学共同利用機関法人を総称して国立大学法人等という（法第2条第5項）。国立大学法人等は、平成29年4月1日時点で86法人、大学共同利用機関法人は4法人存在している。

(2) 国立大学法人制度の概要

国立大学法人制度の概要に関して、以下で説明する。

① 「大学ごとに法人化」し、自律的な運営を確保

法人化前は国の行政組織として、国立大学設置法において規定されていた国立大学及び大学共同利用機関法人を国の組織から切り離し、各大学に独立した法人格を付与した。これにより、予算・組織等の諸規制を緩和し、大学の責任で自律的な運営を可能とした。

② 「民間的発想」のマネジメント手法を導入

法では役員会（法第11条）、経営協議会（法第20条）、教育研究評議会（法第21条）の設置が規定されている。これにより、トップマネジメントを実現するとともに、全学的観点から資源を最大限活用した経営を可能とした。

③ 「学外者の参画」による運営システムを制度化

法人化により学外役員制度（学外有識者・専門家を役員に招聘）を導入するとともに経営に関する事項を審議する「経営協議会」に学外者が参画する制度を採用した。また、学長選考を行う「学長選考会議」にも学外者が参画することにより、学内の役職員と学外委員の各々が知識や経験を持ち寄り、双方の意見を適切に審議に反映させていくことが可能になった。

④ 「非公務員型」による弾力的な人事システムへの移行

法人化により、役職員は国家公務員としての身分を有しておらず、その労働条件は労働基準法の規定に則り、労使自治により決定される。したがって、能力・業績に応じた給与システムを各大学の責任で導入することが可能となった。また、兼職等の規制を撤廃し、能力・成果を、産学連携等を通じて社会に還元し、事務職を含め学長の任命権の下での全学的な人事を実現できるようになった。

⑤ 「第三者評価」の導入による事後チェック方式に移行

法第9条を根拠法として、文部科学省に、国立大学法人評価委員会が設置されており、国立大学法人等の業務の実績に関する評価を行う。これにより、大学の教育研究実績を第三者機関により評価・チェックされる体制が構築され、第三者評価の結果を大学の資源配分に確実に反映させることが可能となった。また、評価結果、財務内容、教育研究等の情報は広く公表される。

3. 国立大学法人等の会計

(1) 会計制度の概要

国立大学法人等が会計を処理するにあたって従わなければならない基準として「国立大学法人会計基準」及び「国立大学法人会計基準注解」（平成15年3月5日、平成28年2月1日最終改訂 国立大学法人会計基準等検討会

議) (以下「基準」及び「注解」という。) が定められており、他に合理的な理由がない限り、この定めるところにより会計処理を行わなければならないが、定められていない事項については、合理的な理由がない限り、一般に公正妥当と認められている会計原則に従うこととなる。ただし、国立大学法人等は、多数の法人が同種の業務を行うため、当該法人間における会計情報の比較可能性の確保を強く要請されることから、一定の事項については個々に判断するのではなく統一的な取扱いをする必

要があることに留意する必要がある。

(2) 国立大学法人等における財務諸表等

① 財務諸表等の体系

国立大学法人等における財務諸表等は図表1の通りである。これらのうち、企業会計にはない特徴的なものとして、「国立大学法人等業務実施コスト計算書」及び「決算報告書」について、以下②、③において解説する。

図表1 国立大学法人等における財務諸表等の体系

財務諸表等	財務諸表	<ul style="list-style-type: none"> ・貸借対照表 ・損益計算書 ・キャッシュ・フロー計算書 ・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
	その他の書類	<ul style="list-style-type: none"> ・事業報告書 ・決算報告書

② 国立大学法人等業務実施コスト計算書

「国立大学法人等業務実施コスト計算書」とは、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、納税者である国民の国立大学法人等における業務に対する評価及び判断に資するための書類であり、独立行政法人における行政サービス実施コスト計算書と同一の位置付けを有する。

国立大学法人等の損益計算書は法人の運営状況を表示する書類であり、ここに計上される損益は、法人の業績を示す損益であって必ずしも納税者にとっての負担とは一致しない。例えば、運営費交付金収益が増えると、国

立大学法人等の損益にはプラスに働くが、納税者の負担は逆に増加する。また、損益計算を通さない場合の減価償却相当額、引当金を計上しない場合の退職給付増加見積額、国又は地方公共団体の財産や出資等を利用することから生じる機会費用等、国立大学法人等の損益計算書等には計上されないが、広い意味で最終的に国民の負担に帰すべきコストも存在する。国立大学法人等業務実施コスト計算書は、これらのコストを集約表示する書類である。

国立大学法人等業務実施コスト計算書の構成は図表2の通りである。

図表2 国立大学法人等業務実施コスト計算書の構成

(平成〇〇年4月1日～平成〇〇年3月31日)			
I	業務費用		
	(1) 損益計算書上の費用		
	業務費	XXX	
	一般管理費	XXX	
	財務費用	XXX	XXX
	(2) (控除) 自己収入等		
	授業料収益	-XXX	
	入学生料収益	-XXX	
	検定料収益	-XXX	
	附属病院収益	-XXX	
	受託研究収益	-XXX	
	共同研究収益	-XXX	
	受託事業等収益	-XXX	
	寄附金収益	-XXX	
	-XXX	-XXX
	業務費用合計		XXX
II	損益外減価償却相当額		XXX
III	損益外減損損失相当額		XXX
IV	損益外有価証券損益相当額 (確定)		XXX
V	損益外有価証券損益相当額 (その他)		XXX
VI	損益外利息費用相当額		XXX
VII	損益外除売却差額相当額		XXX
VIII	引当外賞与増加見積額		XXX
IX	引当外退職給付増加見積額		XXX
X	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	XXX	
	政府出資の機会費用	XXX	
	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	XXX	XXX
XI	(控除) 国庫納付額		-XXX
XII	国立大学法人等業務実施コスト		XXX

(「基準第74」より一部加工)

また、各計算区分の内容は図表3の通りである。

図表3 国立大学法人等業務実施コスト計算書における各計算区分の内容

業務費用の計算区分	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
損益外コストの計算区分	<ul style="list-style-type: none"> ・「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 ・損益外除売却差額相当額 ・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 ・「特定の有価証券の会計処理」を行うこととされた有価証券の投資事業有限責任組合損益相当額、評価損相当額、財務収益相当額又は売却損益相当額 ・「資産除去債務に係る特定の除去費用等の会計処理」を行うこととされた除去費用等に係る減価償却相当額及び利息費用相当額
引当外コストの計算区分	<ul style="list-style-type: none"> ・「賞与引当金に係る会計処理」により、引当金を計上しないこととされた場合の賞与増加見積額 ・「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
機会費用の計算区分	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が計上される。 <ul style="list-style-type: none"> ・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から生ずる機会費用 ・政府出資等から生ずる機会費用 ・国又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
控除計算区分	業務費用に計上されている国庫納付額

③ 決算報告書

「決算報告書」とは、国立大学法人等の予算とその執行実績（決算）を明らかにする書類であり、財務諸表を提出する際に添付される書類として作成が求められている。

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間の考え方を踏まえ、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として位置付けられており、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示される。

図表4 決算報告書例

区分	予算額	決算額	差額 (決算－予算)	備考
収入 運営費交付金 施設整備費補助金 大学改革支援・学位授与機構施設費交付金 自己収入 授業料、入学金及び検定料収入 附属病院収入 産学連携等研究収入及び寄附金収入等 長期借入金 計				
支出 業務費 教育研究経費 診療経費 施設整備費 産学連携等研究経費及び寄附金事業費等 長期借入金償還金 計				
収入－支出				

(3) 国立大学法人等固有の会計処理

国立大学法人会計基準は、独立行政法人会計基準を参考とし、国立大学法人等の特性を考慮して定められている。国立大学法人等と独立行政法人との主な相違点として、①主たる業務内容が教育・研究であること、②学生納付金や附属病院収入等の固有かつ多額の収入を有すること、③同種の法人が多数設立されることから、国立大学法人等間における一定の統一的取扱いが必要とされている（「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3. 国立大学の特性）。

以上を踏まえて、国立大学法人会計基準と独立行政法人会計基準との主な相違点に着目して説明する。

① 運営費交付金債務の収益化

運営費交付金は国立大学法人等に対して国から負託さ

れた業務の財源であり、交付金の交付をもって直ちに収益と認識することは適当ではない。したがって、独立行政法人と同様に、交付された運営費交付金は相当額を運営費交付金債務として負債に計上し、業務の進行に応じて収益化を行う。収益化の方法は、独立行政法人が業務達成基準を原則としているのに対し、国立大学法人等では教育研究という業務の実態に照らし、一般に進行度の客観的な測定が困難であるため、期間進行基準を原則としている。ただし、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には業務達成基準を採用することも可能である。また、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には費用進行基準を適用することとされている（注解56及び「国立大学法人会計基準」及び国立大学法人会計基準注解）に関する実務指針（以下「Q」という。）78-2A）。

図表5 運営費交付金債務の収益化

収益化の基準	収益化の方法	備考
【原則】 期間進行基準	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 (Q78-2 A1)	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、期間進行基準が原則的な方法とされる。
【例外】 業務達成基準	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 (Q78-2 A3)	プロジェクト研究等で達成度の測定が可能である場合等に業務達成基準が適用される。
【例外】 費用進行基準	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 (Q78-2 A3)	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に費用進行基準が適用される。

- ② 学生納付金（フルタイム学生に係る授業料、入学金、検定料）の収益認識
 教育研究を行う国立大学法人等はその性質上、多数の
- 学生が在籍しており、当該学生納付金に係る会計処理が以下の通り定められている。

図表6 学生納付金（フルタイム学生に対する授業料、入学金、検定料）の収益認識

学生納付金の種類	収益の認識基準	備考
フルタイム学生に対する授業料	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 (Q16-2A)	授業料については、学生から負託された教育の経済資源であり、一定の負債性が認められることから、会計処理上運営費交付金と同様の取扱いをする。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。
入学金	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 (Q16-2A)	フルタイム学生に対する授業料と異なり、負債計上せず収益化される。
検定料	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 (Q16-2A)	フルタイム学生に対する授業料と異なり、負債計上せず収益化される。

③ 図書の取扱い

国立大学法人会計基準に特有の項目として図書があげられる。

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い（注解34）、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ものをいう (Q37-6 A2)。

図書は、国立大学法人等にとって、教育研究の基礎となるものであることから、雑誌やパンフレット等教育研

究上一時的な意義しか有さないものを除き、有形固定資産として取得原価をもって貸借対照表価額とする。また、個々により使用の実態が大きく異なること及び比較的少額かつ大量にあることから、図書を除却する際に費用として認識することとし、使用期間中における減価償却は行わない。

④ 減損会計

国立大学法人等は公共的な性格を有し、利益の獲得を目的とはしないことから、固定資産への投資額の回収可能性によって減損を認識する企業会計の目的をそのまま

適用することは合理的ではない。そのため、国立大学法人等の減損は①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、及び②固定資産の将来の経済的便益が著しく減少した状態と定義されている（「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」（以下「減損基準」及び「減損注解」という。）第1 2）。

①におけるサービス提供能力とは、「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をいう（「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1-1）。これは固定資産から発生する将来キャッシュ・フローではなく資産の使用予定に着目している点が企業会計と比較して特徴的であり、国立大学法人等に特有の考え方である。②については、取得原価主義の下、固定資産の市場価格が著しく下落し、その回復が見込めない場合には、これを早期に帳簿価額に反映させることが国立大学法人等の財政状態を明らかにするという減損会計の目的や国民経済的観点からの資産の含み損の先送り防止という要請に合致するものと考えられることから規定されている。

また、減損の兆候が認められたにもかかわらず減損を認識するには至らなかった資産についても、国立大学法人等の評価に資するとの観点や資産の有効利用を促すとの観点から、当該資産及び減損の兆候の概要、減損を認識しなかった根拠等の事項について、注記する（減損基準第11 2）こととされており、これも国立大学法人等に特有の注記となっている。

⑤ 資産見返負債

国立大学法人等では、例えば運営費交付金又は授業料を財源として固定資産を取得した場合には、運営費交付金債務又は授業料債務を資産見返運営費交付金等に振り替え、固定資産の減価償却に合わせて資産見返運営費交付金等を減少させ、収益を計上する会計処理を行う（基準第78 4(1)イ）。このように、国立大学法人等が中期計画に沿って通常の運営を行った場合、運営費交付金等の財源措置が行われる業務についてはその範囲において損益が均衡するように損益計算の仕組みが構築されている。

なお、資産見返負債には補助金等（補助金、負担金、交付金、補給金等の名称をもって交付されるものであって、相当の反対給付を求められないもの（運営費交付金及び施設費を除く。））及び寄附金も含まれる。

4. 国立大学法人等の監査

(1) 会計監査人による監査の概要

一定の規模を上回る法人に会計監査が義務付けられている独立行政法人とは異なり、国立大学法人等はすべての法人が、財務諸表、事業報告書（会計に関する部分に限る。）及び決算報告書について、監事の監査のほか、会計監査人の監査を受けなければならない（法第35条において準用する独立行政法人通則法第39条第1項）。

(2) 会計監査人の監査における法規準拠性の考え方

独立行政法人と同様に、公共的性格を有する国立大学法人等に対する会計監査人の監査においては、企業の会計監査にも増して、違法行為等の発見に対する重大な関心があると考えられる。このため、国立大学法人等に対する監査において、会計監査人は、財務諸表等が国立大学法人等の財務情報等を適切に表示しているかどうかを判断する手続の一環として、法規準拠性の観点を踏まえた会計監査を実施しなければならない。会計監査人は、財務諸表等に重要な影響を与える違法行為等については、積極的に発見するよう努めていくとともに、財務諸表等に重要な影響を与えるには至らない違法行為等を見つけた場合であっても、必要な報告を行うなど、適切に対応しなければならない（国立大学法人に対する会計監査人の監査に係る報告書第1章第3節）。

(3) 会計監査人の監査における経済性及び効率性等の視点

会計監査人による監査は、財務諸表等の適正性の証明等を目的として行われるものであるが、国立大学法人等の業務が効果的かつ効率的に実施されたかについては、文部科学大臣をはじめとする関係者及び国民の重要な関心事項であり、非効率的な取引等については、会計監査人により指摘されることを期待している。このため、国立大学法人等の会計監査人は、財務諸表監査の実施過程において、非効率的な取引等を発見した場合は、国立大学法人等の長及び監事に報告を行うなど、適切に対応しなければならない。また、会計監査人には、財務諸表等監査の実施過程において、国立大学法人等の非効率的な取引等の発見に努めることが期待されている（国立大学法人に対する会計監査人の監査に係る報告書第1章第6節）。

5. おわりに

国立大学法人等は我が国の学術研究と研究者養成の中核を担うとともに、地域の教育、文化、産業の基盤を支え、学生の経済状況に左右されない進学機会を提供するという使命・役割を担っているが、法人化以降、運営費交付金の減額、少子化など国立大学法人等を取り巻く環境は変化している。一方で、平成29年4月1日から施行

された改正国立大学法人法により、指定国立大学法人制度の創設、土地等の第三者貸付、寄附金等の自己収入の運用対象範囲の拡大などの改革が行われ、各国立大学法人等の経営における自由度は一層高まっている。

このような環境において、国立大学法人等における適正な会計処理・開示及びガバナンス機能の充実の重要性はより一層高まっているといえよう。

有限責任監査法人トーマツでは、非営利分野を専門と

するパブリックセクター・ヘルスケア事業部を中心として、国立大学法人等に対する会計監査業務や各種アドバイザー業務を数多く実施しており、国立大学法人等に対する豊富な知見を有している。

今回は、同事業部に所属する公認会計士が、地方独立行政法人の会計基準や監査制度等を具体的に解説する予定である。

以上

デロイト トーマツ メールマガジンのご案内（無料）

www.deloitte.com/jp/mm

デロイト トーマツ グループでは、専門性と総合力を活かしたナレッジや最新情報を、「デロイト トーマツ メールマガジン」として無料で皆さまにお届けしています。

コンテンツは、デロイト トーマツ グループが提供する、会計監査、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザーなどのサービスに関連する内容と、コンシューマービジネス、ライフサイエンス、情報・メディア・通信などのインダストリーに関連する内容を中心とした、最新動向や最新のナレッジ、セミナー情報などです。ぜひご購入ください。

■総合メールマガジン

〈サービス別〉

- 会計・監査メールマガジン
- IFRSメールマガジン
- ヒューマン キャピタル ニュースレター Initiative
- リスクインテリジェンス メールマガジン
- ストラテジー ニュース
- ファイナンシャルアドバイザー メールマガジン
- チャイナ ニュース

〈インダストリー別〉

- コンシューマービジネス メールマガジン
- ライフサイエンス ニュースレター
- ヘルスケア メールマガジン
- テクノロジー・メディア・テレコム メールマガジン
- Discover -

お申し込みはこちらから



www.deloitte.com/jp/mm

お問い合わせ先

デロイト トーマツ メールマガジン事務局 info_mailmagazine_jp@tohmatsumatsu.co.jp