

国立大学法人会計基準に係る諸論点（改）

(※) ~~~~~、=====は、前回からの加除修正個所である。

（目 次）

I. 会計ルールの変更により発生した利益の今後の取り扱い（案）	・ ・ ・ ・ ・ P 1
II. セグメント情報の取り扱い（案）	・ ・ ・ ・ ・ P 4
III. 一般管理費の取り扱い（案）	・ ・ ・ ・ ・ P 5
IV. キャッシュ・フロー計算書における科学研究費補助金の取り扱い（案）	・ ・ P 6
V. リース資産の取り扱い（案）	・ ・ ・ ・ ・ P 7
VI. 診療報酬債権の取り扱い（案）	・ ・ ・ ・ ・ P 8
VII. ソフトウェアの取り扱い（案）	・ ・ ・ ・ ・ P 9

I. 会計ルールの変更により発生した利益の今後の取り扱い（案）

1. 国立大学法人の平成16事業年度における剰余金について

国立大学法人の平成16事業年度における剰余金（当期総利益）は、1千103億4千2百万円となった。これは、基本的には、官庁会計における現金主義から企業会計における発生主義に変更になったことなど会計ルールの変更により発生したものである。

剰余金の発生要因である収益の増の主な要因は、次のとおりと考えられる。なお、括弧書きの金額については、財務諸表等の公表データから推定したものである。

①未収授業料及び未収附属病院収入（201億4千2百万円）

旧国立大学から承継した未収授業料及び未収附属病院収入などの未収金を収益として計上したことによる。移行時（平成16年度）限りの要因。

②平成15年度末における医薬品や診療材料の在庫相当額（148億6千8百万円）

旧国立大学から承継した医薬品や診療材料の相当額を収益として計上したことによる。移行時（平成16年度）限りの要因。

③国から承継された診療機器等の減価償却費相当額（436億6千9百万円）

国から承継された附属病院における診療機器等について、独立行政法人と同様、資産見返物品受贈額を計上し、減価償却時に損益に影響させない取り扱いとしているが、当該機器等は減価償却費相当額について収益の獲得が予定されるためその相当額について収益の要因となる。耐用年数期間（数年間）は継続的に影響。

④附属病院に関する借入金元金償還額と減価償却費の差額（262億9千2百万円）

国から承継された借入金の償還期間と減価償却期間にタイムラグがあることにより、会計ルール上、その差額が剰余金の要因となる。

⑤その他（差し引き）（53億7千1百万円）

2. 会計ルールの変更により発生した利益のうち今後とも影響するもの

上記1のうち、①及び②については、平成16事業年度限りのものであり、今後影響が生じるものではない。

③及び④については、今後相当の間利益の額に影響するため、今後の取り扱いについて検討する。

(1) 国から承継された診療機器等の減価償却費相当額

国から承継された附属病院における診療機器等について、資産見返物品受贈額を計上し、減価償却費を損益に影響させない取り扱いとしているが、当該機器等は減価償却費相当額について収益の獲得が予定され、その相当額が利益のかさ上げ要因となり、正しい運営状況を開示する観点から適正性を欠くこととなるため、何らかの手当てをすべきとの意見を頂いている。

(2) 附属病院に関する借入金元金償還額と減価償却費の差額

国から承継された借入金の償還期間と減価償却期間にタイムラグがあることにより、会計ルール上、その差額相当額が利益のかさ上げ要因となるため、何らかの手当てをすべきとの意見を頂いている。

3. 会計ルールの変更により発生した利益の今後の取り扱い

2.(1)について、① 現在の資産見返勘定を全額戻入することで清算、② 承継時に資本金として処理するところ、事務上の都合により当該処理を行うことができなかったことを補完し、資本剰余金として再整理、のいずれかをとり得る。

(1) 国から承継された診療機器等の減価償却費相当額

(案の1) 国から承継された診療機器等の減価償却費相当額の全額について、平成17年度に収益化を行う。この場合、相当額の臨時利益が発生する。

(案の2) 国から承継された診療機器等の減価償却費相当額の全額について、平成17年度に全額収益化を行う。この際、利益に影響を及ぼさないよう、例えば、会計ルールの変更による見合いの臨時費用を立てるなどの手当てを行う。

(案の3) 特段の対応を行わず、現行の会計ルールを維持。

(案の4) 国から承継された診療機器等について、財産的基礎に係る出資と同様に考え、資産見返勘定を資本剰余金に振り替えて、減価償却処理は通常どおり行う。

(参考) 国から承継された診療機器等の減価償却費（見込）について

(単位：千円)

平成16年度末の価額 (※1)	平成17年度	平成18年度	平成19年度	平成20年度	平成21年度	計(※2)
29,299,385	11,699,023	7,753,974	4,983,615	2,882,259	997,613	28,316,484

(※1) 国から承継した診療機器等の平成16年度末残高（減価償却等後の額、単位未満切り捨て）

(※2) 平成17年度から平成21年度の欄は、国から承継した診療機器等に関する減価償却費及び除却等の見込額。

(2) 附属病院に関する借入金元金償還額と減価償却費の差額

附属病院における借入金見合いの資産は、企業会計におけると同様の会計環境にあること、また、現時点における借入金元金償還額と減価償却費の差額による利益は、将来における収益の先取りにより生じたとも考えられることから、特段の対応は行わないこととしたい。

Ⅱ. セグメント情報の取り扱い（案）

1. セグメント情報開示の目的

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。

2. セグメント情報の現状における取り扱い

現在、附属病院を有する国立大学法人については、附属病院をセグメント区分とすることが義務付けられているが、その他については、各国立大学法人が適切と考える区分に委ねられており、その取り扱いは、区々となっている。

また、セグメント情報の開示にあたっては、附属明細書において示された様式に従って、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されているが、情報開示の対象は限定されている。

3. 問題点

附属病院のセグメント情報の開示対象及び附属病院以外のセグメントの取り扱いについて、取り扱いが国立大学法人毎に区々であり分かりにくいため、各国立大学法人における比較可能性確保の観点から統一すべきとの意見を頂いている。

4. 今後の取り扱い

（案の1）附属病院のセグメント情報について、比較可能性確保の観点から、管理費及び人件費の計上範囲及び配賦方法などについて会計ルールを追加する。

（案の2-1）独立行政法人国立病院機構においては、所属する国立病院毎に貸借対照表と損益計算書を附属明細書において情報開示することとされている（参考2）。国立大学法人においても、同様に、附属病院のセグメント情報について、貸借対照表と損益計算書を作成するよう会計ルールを追加する。

（案の2-2）附属病院のセグメント情報において、業務費の内訳について、経費の目的や性質に応じた内訳について開示するよう会計ルールを追加する。

（案の3）附属病院以外のセグメント情報について、比較可能性確保の観点から、一定の統一的な取り扱いとなるよう会計ルールを追加する。

（案の4）継続性の原則にかんがみ、特段の対応は行なわない。

Ⅲ. 一般管理費の取り扱い（案）

1. 一般管理費の現状における取り扱い

一般管理費については、「事務局等の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。日常的な管理及び不動産保険などの施設の維持運営に係る経費を含む。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。なお、事務局等には、学部等や教務部等学生に対し直接サービスの提供を行う部門を含む。また、学部等における事務組織を含む。」と定義されている。

各国立大学法人から提出を受けた財務諸表によると、一般管理費比率は、1%に満たない大学から10%を超える大学まで相当程度の階差が見られる。

2. 問題点

一般管理費について階差が生じる理由としては、管理運営業務の巧拙による根本的なものもあるが、①事務局等の組織構成の相違、②教育や研究等の業務目的の把握の粗密、③一般管理費の配賦の程度差等が想定されるところ。また、中には事務局において支出経費は一般管理費であると定義して、学生支援経費等を一般管理費に含めるなどの例もあったと聞いている。

特に、②や③により一般管理費の額に階差が生じていることは、当該国立大学法人の管理運営業務の巧拙の把握などに支障が生じるため、各国立大学法人における実態把握の観点から統一すべきとの意見を頂いている。

3. 今後の取り扱い

一般管理費の階差については、今後、国立大学法人における会計慣行が成熟していくことにより、一定方向へ収れんしていくとも考えられるが、業務運営の状況を適正に把握するためには、定義の明確化などの環境整備を行うことも考えられる。その際、受託研究費の間接費相当額の取り扱いなどについて、私学の取り扱い等も斟酌しつつ検討する。(参考3)

(案の1) 私学の取り扱い等も斟酌しつつ定義を精緻化し実例を盛り込むなど会計ルールを追加する。

(案の2) その他として区分される経費を極力排除するため、各国立大学法人において、業務活動の目的などを適宜把握するよう業務費について定義を精緻化するなど会計ルールを追加する。

(案の3) 継続性の原則にかんがみ、特段の対応は行なわない。

IV. キャッシュ・フロー計算書における科学研究費補助金の取り扱い（案）

1. 科学研究費補助金の取り扱い

科学研究費補助金のうち、間接経費は業務活動によるキャッシュ・フローに計上することとされているが、直接経費は国等から研究代表者等たる教員に対し研究費として措置されるものであり、国立大学法人は教員から経理の委任を受けて資金の管理を行うこととされているものの、当該国立大学法人の直接の業務運営の財源ではないため、キャッシュ・フロー計算書への計上は基本的に想定していない。

2. 科学研究費補助金に係る問題点

キャッシュ・フロー計算書において、科学研究費補助金等の直接経費相当額について、業務活動によるキャッシュ・フローに反映させた大学と反映させなかった大学が区々としていたため、各国立大学法人における比較可能性確保の観点から統一すべきとの意見を頂いている。

3. 今後の取り扱い

国立大学法人の業務運営の主たる財源は運営費交付金であるが、今後とも厳しい効率化等を求められることから、国立大学法人が教育・研究等の業務の質及び量を維持していくためには、科学研究費補助金等の外部資金が益々重要となるものと考えている。

科学研究費補助金は、当該経費を用いる研究が、研究代表者等たる教員の通常の研究と事実上一体として、大学の施設等を用いて勤務時間中に行われることが通例であることから、大学の管理下において行われていると解される。

また、科学研究費補助金による研究が、大学における研究の相当部分を占めていることから、これを除外すると大学における研究活動を適正に反映しないとも考えられる。

なお、関連して、附属明細書における様式の追加等による対応も考えられる。

(案の1) キャッシュ・フロー計算書に反映させるよう会計ルールを修正の解釈の明確化を行う。

(案の2) キャッシュ・フロー計算書に反映させないよう会計ルールの解釈の徹底化を行う。

(案の3) 特段の対応は行なわない。

(案の4) 附属明細書に様式の追加等を行う。

V. リース資産の取り扱い（案）

1. リース資産の取り扱い

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（＝ノンキャンセラブル）リース取引又はこれに準ずるリース取引で、借り手が当該契約に基づき使用する物件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（＝フルペイアウト）こととなるリース取引については、ファイナンス・リース取引として、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行い、当該資産について資産計上する取り扱いとされている。

2. リース資産に係る問題点

国の時代は、単年度契約が原則であったことから、物品の賃貸借について、相当期間の更新を前提としたレンタル契約を締結することが通例であった。

こうした契約は、一般に、解約に係る違約金条項は設けられていないが、契約に際して更新を前提としていた。

したがって、国から承継された物品等の賃貸借契約に関し、実質的な解約可能性の有無について解釈が分かれることとなり、同様の賃借物品であっても、レンタル扱いとする大学とファイナンス・リース扱いとして資産計上する大学とに区々となったため、各国立大学法人における比較可能性確保の観点から統一すべきとの意見を頂いている。

なお、法人化後における契約について、入札等に際して長期の契約であると業者に説明しつつ単年度で締結する取り扱いは是正すべきとの意見を頂いている。

3. 今後の取り扱い

（案の1）取り扱いを明確化するよう具体的な取り扱いなどについて会計ルールを追加修正する。

（案の2）特段の対応は行なわない。

VI. 診療報酬債権の取り扱い（案）

1. 診療報酬債権の取り扱い

診療報酬については、実現主義の原則から診療行為を行った際に債権として認識する取り扱いとされている。

2. 診療報酬債権に係る問題点

診療報酬債権の計上時点について、月単位で行っている大学、年度末に一括して行っている大学など、各国立大学法人で取り扱いが区々となっているため、各国立大学法人における各月の正確な月次損益把握の観点から、その取り扱いについて統一すべきとの意見を頂いている。なお、月次決算ととらえると、会計基準等における論点そのものではないとの意見も頂いている。

3. 今後の取り扱い

診療報酬債権の計上時点については、実現主義の原則に従い、将来的には月単位で行うことが適当であると考えられるが、財務会計システムの整備状況など各国立大学法人の状況に鑑みると、当分の間、診療報酬債権の計上時点について年度末に一括して行っている国立大学法人は、現状の取り扱いを継続することも止むを得ないのではないかと考えられる。

（案の1）診療報酬債権の計上時点について、基準を明確化するよう具体的な取り扱いを会計ルールに追加する。

（案の2）特段の対応は行わない。

VII. ソフトウェアの取り扱い（案）

1. ソフトウェアの取り扱い

ソフトウェアについては、将来の収益の獲得又は費用の削減が確実であると認められる場合に、資産計上する取り扱いとされている。

2. ソフトウェアの取り扱いに係る問題点

一部の大学において、将来の収益の獲得又は費用の削減が確実であるとは認められない教育・研究用ソフトウェアについて、資産計上している事例が見受けられたが、基準の明確化により適正な取り扱いをすべきではないかとの意見を頂いている。

3. 今後の取り扱い

（案の1）ソフトウェアについて、基準を明確化するよう具体的な取り扱いを会計ルールに追加する。

（案の2）特段の対応は行わない。