出資の財源に係る会計処理について

資料２

１．国立大学法人法で認められている出資の範囲について

（１）国立大学法人法第22条、第29条及び第34条の２に基づき、国立大学法人等の業務として、所定の事業者へ出資を実施することができる。

・国立大学法人法第22条

第二十二条
国立大学法人は、次の業務を行う。
一 ～ 五 （略）
六　当該国立大学法人から委託を受けて、当該国立大学法人が保有する教育研究に係る施設、設備又は知的基盤（科学技術・イノベーション創出の活性化に関する法律（平成二十年法律第六十三号）第二十四条の四に規定する知的基盤をいう。以下この号、第二十九条第一項第五号及び第三十三条第一項において同じ。）の管理及び当該施設、設備又は知的基盤の他の大学、研究機関その他の者による利用の促進に係る事業を実施する者に対し、出資を行うこと。
七　当該国立大学における研究の成果を活用する事業（第三十四条の二第一項に規定する事業を除く。）であって政令で定めるものを実施する者に対し、出資を行うこと。
八　当該国立大学における技術に関する研究の成果の活用を促進する事業であって政令で定めるものを実施する者に対し、出資（次号に該当するものを除く。）を行うこと。
九　産業競争力強化法（平成二十五年法律第九十八号）第二十一条の規定による出資並びに人的及び技術的援助を行うこと。
十 （略）
２～３ （略）

出資の財源に係る会計処理について

資料２

・国立大学法人法第２９条

第二十九条
大学共同利用機関法人は、次の業務を行う。
一 ～ 四 （略）
五　当該大学共同利用機関法人から委託を受けて、当該大学共同利用機関法人が保有する教育研究に係る施設、設備又は知的基盤の管理及び当該施設、設備又は知的基盤の他の大学、研究機関その他の者による利用の促進に係る事業を実施する者に対し、出資を行うこと。
六　当該大学共同利用機関における研究の成果を活用する事業（当該大学共同利用機関における技術に関する研究の成果の提供を受けて商品を開発し、若しくは生産し、又は役務を開発し、若しくは提供する事業を除く。）であって政令で定めるものを実施する者に対し、出資を行うこと。
七　当該大学共同利用機関における技術に関する研究の成果の活用を促進する事業であって政令で定めるものを実施する者に対し、出資（次号に該当するものを除く。）を行うこと。
八　産業競争力強化法第二十一条の規定による出資並びに人的及び技術的援助を行うこと。
九 （略）
２（略）

・国立大学法人法第３４条の２

第三十四条の二
指定国立大学法人は、第二十二条第一項各号に掲げる業務のほか、当該指定国立大学法人における技術に関する研究の成果の提供を受けて商品を開発し、若しくは生産し、又は役務を開発し、若しくは提供する事業を実施する者に対し、出資を行うことができる。
２（略）

出資の財源に係る会計処理について

資料２

（２）出資取引に係る財源の会計処理について

出資を実施した場合の財源の会計処理については、実務指針において民間出えん・国際卓越研究大学研究等体制強化助成を財源とする国立大学法人法第２２条第９号、第２９条第８号に規定する出資をする場合についてのみ基準が存在し、その他の出資取引には基準が存在しない状況である。

・実務指針Q76－10

Q76－10
寄附金※を財源に産業競争力強化法第21条の規定に基づき出資事業を行い、有価証券を取得した場合の会計処理はどうするのか。
A
国立大学法人等が寄附を受けて、産業競争力強化法第21条で規定する出資を行おうとする場合には、国立大学法人等の財産的基礎を形成すると判断しその実態が資本金と同様に財産的基礎と認められるため、資本剰余金に計上する。(Q19－4参照)
（後略）

※参照されているQ19－4は民間出えんの基準であり、上記では省略しているが、仕訳例でも民間出えんの会計処理を示しているため、ここでの「寄附金」は民間出えんを指しているものと考えられる。

・実務指針Q93－1

Q93－1
国際卓越研究大学研究等体制強化助成を財源に産業競争力強化法第21条の規定に基づき出資事業を行い、有価証券を取得した場合の会計処理はどうするのか。
A
国立大学法人が国際卓越研究大学研究等体制強化助成を財源に、産業競争力強化法第21条で規定する出資を行おうとする場合には、国立大学法人等の財産的基礎を形成すると判断しその実態が資本金と同様に財産的基礎と認められるため、資本剰余金に計上する。(Q76－10参照)

出資の財源に係る会計処理について

資料２

（参考）財源と出資類型の組み合わせと、会計基準の関係まとめ（現行基準）

		出資可能財源						
		政府出資	民間出えん	目的積立金	寄附金（中期計画の想定の範囲内）	国際卓越研究大学研究等体制強化助成	補助金	左記以外の自己収入
出資の類型	22条1項6号 29条1項5号	明記なし	明記なし	明記なし	明記なし	明記なし	明記なし	明記なし
	22条1項7号 29条1項6号	明記なし	明記なし	明記なし	明記なし	明記なし	明記なし	明記なし
	22条1項8号 29条1項7号	明記なし	明記なし	明記なし	明記なし	明記なし	明記なし	明記なし
	22条1項9号 29条1項8号	明記なし	資本剰余金（民間出えん）	明記なし	明記なし	資本剰余金	明記なし	明記なし
	34条の2	明記なし	明記なし	明記なし	明記なし	明記なし	明記なし	明記なし

（３）出資の財源に係る会計基準の問題点について

実態として、出資の財源としては政府出資、目的積立金、寄附金（民間出えん以外）、補助金、自己収入を財源とすることも可能であり、また出資の類型としても国立大学法人法第２２条第９号、第２９条第８号に規定する出資以外の類型をとることも可能であるが、現状、網羅的に財源の処理に係る会計基準が定められていない状況である。

このため、基準の手当がない出資取引については各法人の判断により様々な処理が行われ、**法人間の比較可能性が損なわれる恐れがある**、会計処理に逐一判断を要する状況は、**会計事務の負担となる**という問題があると考える。

出資の財源に係る会計処理について

資料２

２．対応策

会計基準上で手当てのない出資の財源に係る処理について、基準上で明確にする。

（１）財源の会計処理について国立大学法人会計基準に共通する考え方を整理する。

出資財源の会計処理を検討するにあたり、まず、現行基準に共通する財源の会計処理の考え方を整理する。
財源の会計処理は大きく資本取引、損益取引の2種類に区分される。現行基準上、財源が資本取引とされる取引をまとめると以下の通りであり、その他の取引が損益取引となる。そこで、現行基準にあてはめ、出資に係る財源の会計処理が資本取引に該当するかどうかを検討する。

(表1)会計基準上の財産的基礎の取り扱い（注解11、実務指針Q19－1、Q76－10 、Q93－1）

財源／取得資産	非償却資産	償却資産	備考
政府出資	○	○	
施設費	○	○	
目的積立金	○	○	
民間出えん	○	○	産業競争力強化法第21条に基づく出資も財産的基礎となる（Q76－10）
補助金等	○	×	
国際卓越研究大学研究等体制強化助成	○	×	産業競争力強化法第21条に基づく出資も財産的基礎となる（Q93－1）
国からの譲与	○	×	
運営費交付金及び授業料	○※	×	※中期計画の想定の範囲内の場合
使途特定寄附金	○※	×	※中期計画の想定の範囲内の場合
使途特定寄附財産	○※	×	※中期計画の想定の範囲内の場合
使途不特定寄附金	×	×	
使途不特定寄附財産	×	×	
自己収入	×	×	

○：財源が資本取引となる取引
×：財源が資本取引とならない取引

出資の財源に係る会計処理について

資料２

（表２）表1より出資財源となり得る財源を抜粋して再掲
（「国立大学法人及び大学共同利用機関法人の出資に関する認可基準」参照）

財源／取得資産	非償却資産	償却資産	備考
政府出資	○	○	
目的積立金	○	○	
民間出えん	○	○	産業競争力強化法第21条に基づく出資も財産的基礎となる（Q76－10）
補助金等	○	×	
国際卓越研究大学研究等体制強化助成	○	×	産業競争力強化法第21条に基づく出資も財産的基礎となる（Q93－1）
使途特定寄附金	○※	×	※中期計画の想定の範囲内の場合
使途不特定寄附金	×	×	
自己収入	×	×	

（２）現行基準から、出資財源の会計処理を検討する。

（表2）から確認できる通り、資本取引に該当する取引は、前提として固定資産を取得した場合を想定しており、財源の種類と取得した固定資産の性質により決定されている。

固定資産はさらに非償却資産、償却資産に区分されているが、これは基準制定時において国立大学法人等が取得する固定資産として有形固定資産、無形固定資産が想定されていたためと考えられる。ここで、補助金等、国際卓越研究大学研究等体制強化助成、使途特定寄附金については、取得資産の内容により処理が異なるため、この度、出資により取得する資産、すなわち関係会社株式、その他の関係会社有価証券をどのように扱うべきかが問題となる。

形式的には両者はいずれも償却することはないため、性質としては非償却性資産に近い資産であるといえるが、現行基準における資本取引の考え方から見て、実質的に非償却資産と同様に取り扱うことが適当であるかどうかを検討する。

出資の財源に係る会計処理について

資料２

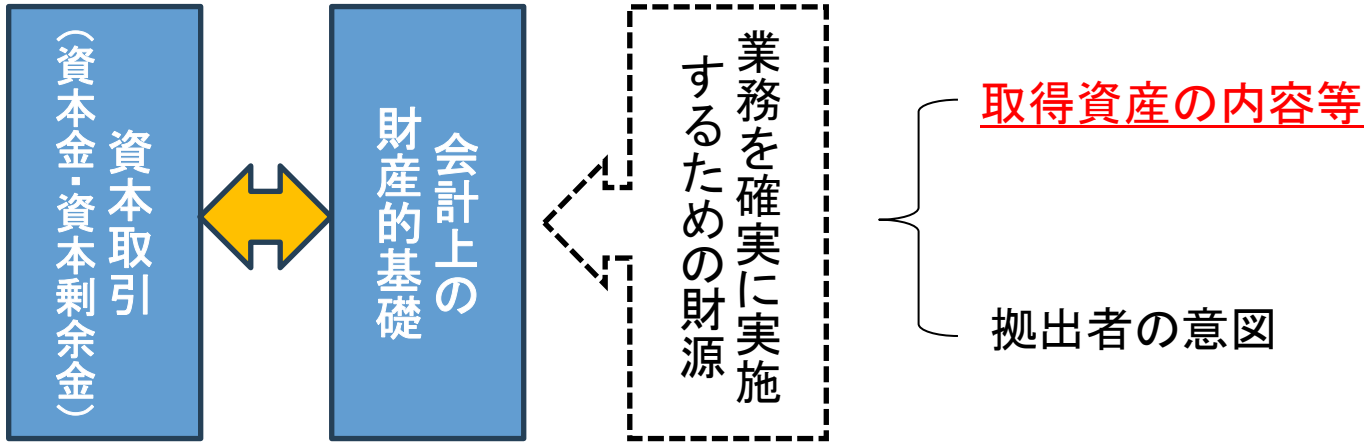
（３）現行基準における資本取引の考え方

注解１１で列挙されている資本取引の考え方を整理するにあたり、注解１０を参照する。注解１０によれば、「資本金及び資本剰余金は国立大学法人等の会計上の財産的基礎」（第3項）とされ、さらに「会計上の財産的基礎」とは「出資と同じく業務を確実に実施するために国立大学法人等に財源措置されたものであり、国立大学法人等の拠出者の意図や取得資産の内容等が勘案されたもの」とされる。

・国立大学法人会計基準

＜注10＞国立大学法人等の会計上の財産的基礎について
1 国立大学法人等の会計上の財産的基礎とは、政府等からの出資のほか、出資と同じく業務を確実に実施するために国立大学法人等に財源措置されたものであり、国立大学法人等の拠出者の意図や取得資産の内容等が勘案されたものをいう。
2 国立大学法人等の業務に関連し発生した剰余金は、国立大学法人法第35条の2において準用する独立行政法人通則法（平成11年法律第103号。）第44条の利益処分の対象となる利益に関連し発生した剰余金であり、国立大学法人等の会計上の財産的基礎とは区別されるべきものをいう。
3 資本金及び資本剰余金は国立大学法人等の会計上の財産的基礎であり、また利益剰余金は国立大学法人等の業務に関連し発生した剰余金である。

＜注解10における資本取引の考え方の整理＞



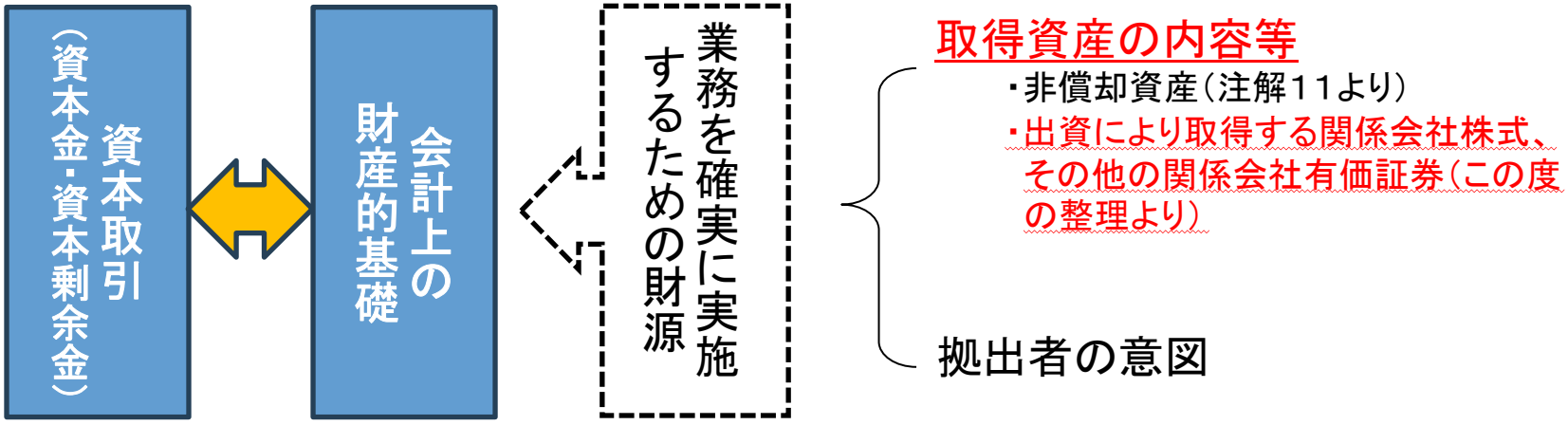
出資の財源に係る会計処理について

資料２

（表2）の通り、資本取引に該当する取引は前提として固定資産を取得した場合を想定しているが、これは注解１０における財産的基礎の定義にある取得資産の内容等を勘案する趣旨であると考えられる。この点、注解１１では取得資産を非償却資産／償却資産に区分しており、その償却性を基準に取得資産の内容等を勘案しているが、これは、非償却資産であれば学内で恒久的に使用されるため、業務を確実に実施するための資産と評価し、逆に償却資産は時の経過に伴い物理的、機能的に減価していく性質から業務を確実に実施するための資産とは評価しないものと考えられる。

ここで、出資により取得する関係会社株式、その他の関係会社有価証券は、会社に対する事業投資であり継続企業の公準に基づき会計上、会社は永続することが前提とされるため、法人の出資業務に恒久的に使用される資産として、非償却資産同様に業務を確実に実施するための資産と評価することが適当であると考えられる。従って「会計上の財産的基礎」という資本取引の基礎となる考え方に基づいて検討すると、出資により取得する関係会社株式、その他の関係会社有価証券は「業務を確実に実施するための資産」として実質的に非償却資産と同様の取り扱いとすることが適当であると考えられる。

・注解10の整理（出資の取り扱いを当てはめ）



出資の財源に係る会計処理について

資料２

（４）出資に係る財源の処理について現行基準への当てはめ

現行基準で資本取引に該当する取引まとめた（表2）をさらに整理すると以下の通りとなる。
①政府出資、目的積立金、民間出えん：資本取引
②補助金等、国際卓越研究大学研究等体制強化助成、使途特定寄附金：非償却資産を取得すれば資本取引
③使途不特定寄附金、自己収入：資本取引でない（損益取引）

ここで、（3）までの整理により、出資により取得する関係会社株式、その他の関係会社有価証券は資本取引の基礎となる「会計上の財産的基礎」に係る整理において非償却資産と同様の性質であると考えられるため、（表2）においても非償却資産と同様の処理とすることが適当であると考えられる。以上より、現行基準に照らして出資の財源に係る会計処理は以下の通り整理することができる。

■財源と出資類型の組み合わせと、会計基準の関係まとめ（改正案）

（表2）再掲

	財源／取得資産	非償却資産	償却資産	備考
整理①	政府出資	○	○	
	目的積立金	○	○	
	民間出えん	○	○	産業競争力強化法第21条に基づく出資も財産的基礎となる（Q76－10）
整理②	補助金等	○	×	
	国際卓越研究大学研究等体制強化助成	○	×	産業競争力強化法第21条に基づく出資も財産的基礎となる（Q93－1）
	使途特定寄附金	○※	×	※中期計画の想定の範囲内の場合
整理③	使途不特定寄附金	×	×	
	自己収入	×	×	

出資の財源に係る会計処理について

資料２

■財源と出資類型の組み合わせと、会計基準の関係まとめ（改正案）

出資財源につき、その財源と取得資産の関係から、以下の通り整理する。

【整理①】政府出資、目的積立金、民間出えんは資本取引とする。
【整理②】補助金等、国際卓越研究大学研究等体制強化助成、使途特定寄附金は資本取引※とする。
※出資により取得する関係会社株式、その他の関係会社有価証券も非償却資産同様に扱う整理
【整理③】使途不特定寄附金、自己収入は資本取引でないもの（損益取引）とする。

		出資可能財源						
		政府出資	民間出えん	目的積立金	寄附金（中期計画の想定の範囲内）	国際卓越研究大学研究等体制強化助成	補助金	左記以外の自己収入
出資の類型	22条1項6号 29条1項5号	資本金	資本剰余金（民間出えん）	資本剰余金	資本剰余金	資本剰余金	資本剰余金	収益
	22条1項7号 29条1項6号	資本金	資本剰余金（民間出えん）	資本剰余金	資本剰余金	資本剰余金	資本剰余金	
	22条1項8号 29条1項7号	資本金	資本剰余金（民間出えん）	資本剰余金	資本剰余金	資本剰余金	資本剰余金	
	22条1項9号 29条1項8号	資本金	資本剰余金（民間出えん）	資本剰余金	資本剰余金	資本剰余金	資本剰余金	
	34条の2	資本金	資本剰余金（民間出えん）	資本剰余金	資本剰余金	資本剰余金	資本剰余金	
			整理①		整理②			整理③

出資の財源に係る会計処理について

資料２

３．関連基準の改正案

これまでの検討に基づき、①国立大学法人会計基準の手当（案）、②実務指針の手当（案）を記載する。

①国立大学法人会計基準上の手当（案）

注解１１は、「会計上の財産的基礎」に係る会計処理を規定しており、その第２項では具体的な取引を例示している。例示では取得資産が償却資産または非償却資産であることを想定しているが、この度の検討により出資により取得する関係会社株式、その他の関係会社有価証券を取得した場合も資本取引となり得ると考えられるため、第２項はあくまで例示に過ぎず、その他の固定資産を取得した場合も取得財源が会計上の財産的基礎になりうることを基準上で明記することとしたい。

＜改正案＞

＜注11＞資本剰余金を計上する場合について

１ 国立大学法人等が固定資産を取得した場合において、拠出者の意図や取得資産の内容等を勘案し、国立大学法人等の会計上の財産的基礎を構成すると認められる場合には、相当額を資本剰余金として計上する。

２ 具体的には、以下のような場合が想定される。

(1) 国又は独立行政法人大学改革支援・学位授与機構からの施設費により非償却資産又は「第78 特定の償却資産の減価に係る会計処理」を行うこととされた償却資産を取得した場合

(2) 国又は地方公共団体からの補助金等により非償却資産を取得した場合

(3) 中期計画に定める「剰余金の使途」として固定資産を取得した場合

(4) 中期計画の想定の範囲内で、運営費交付金により非償却資産を取得した場合

(5) 中期計画の想定の範囲内で、授業料債務により非償却資産を取得した場合

(6) 中期計画の想定の範囲内で、寄附金により、寄附者の意図に従い、又は国立大学法人等があらかじめ特定した使途に従い、非償却資産を取得した場合

(7) 国際卓越研究大学研究等体制強化助成により、非償却資産を取得した場合

３ 上記2に掲げる事例は、会計上の財産的基礎を構成する代表的な取引を示したものである。取得する固定資産については、上記２で規定するもの以外を取得した場合においても、上記１の趣旨に照らして会計上の財産的基礎を構成する場合がある。

出資の財源に係る会計処理について

資料２

②実務指針の手当（案）

①において、注解１１第３項を新設し、「上記２で規定する資産以外を取得した場合においても、上記１の趣旨に照らして会計上の財産的基礎を構成する場合がある」と規定することに対応し、上記２で規定する資産以外を取得した場合として、具体的にどのような取引があるのかについて実務指針で整理することにしたい。なお具体的な記載は実務指針を所掌する文部科学省と日本公認会計士協会の協議で決定する予定であるためここでは改正の方針のみ示すこととする。

（現在の実務指針）

・民間出えんを財源として産業競争力強化法第21条に基づく出資を行った場合は財産的基礎を構成する。（Ｑ７６－１０）

・国際卓越研究大学研究等体制強化助成を財源として産業競争力強化法第21条に基づく出資を行った場合は財産的基礎を構成する。（Ｑ９３－１）

（改正の方針）

政府出資金、目的積立金、民間出えん、寄附金（中期計画の想定の範囲内）、国際卓越研究大学研究等体制強化助成及び補助金等を財源として国立大学法人法第22条第1項第6号から第9号及び第29条第1項第5号から第8号、第34条の２に規定する出資を行った場合は財産的基礎を構成する。

※これに伴い、既存のＱ７６－１０、Ｑ９３－１は削除

出資の財源に係る会計処理について

資料２

■ 補論

財産的基礎となる出資取引に関連して、取得資産である関係会社株式、その他の関係会社有価証券から生ずる損益の処理についても整理する。

・財産的基礎と損益計算の関係について

会計上の財産的基礎と損益計算の関係においては、会計上の財産的基礎（で取得する資産）から生じるすべての損益が一律に損益計算書から排除される（資本剰余金の増減となる）わけではない点に留意が必要である。

国立大学法人法施行規則第14条の3では産業競争力強化法第２１条に基づく出資につき、国立大学法人等の適正な損益計算を担保する観点から、取得資産となるその他の関係会社有価証券から生じる損益をPLではなく資本剰余金の増減として処理すべき旨を規定している。

これは、産業競争力強化法第２１条の出資が、多額な政府出資のもと政策的に開始されたものであり、スタートアップ企業への投資という極めてリスクの高い性質の出資という事情を受け、当該出資から生じる多額の損失を国立大学法人の損益計算に反映させることで、利害関係者がその経営状況を誤って理解することがないよう配慮したものである。法令上、他の出資形態にはそのような特別な規程はないことから、国立大学法人法施行規則第14条の3に規定される出資以外の出資形態においては、例えその財源が会計上の財産的基礎として資本剰余金となる場合でも、取得資産である関係会社株式、その他の関係会社有価証券から生じる損益は、原則である企業会計に従い、損益計算書に反映されることとなる。

以上