

I. はじめに

令和4年2月10日付けで『国立大学法人会計基準』及び『国立大学法人会計基準注解』報告書が改訂されました。改訂後の「国立大学法人会計基準」及び「国立大学法人会計基準注解」（以下「基準及び注解」という。）の規定は、収益認識基準の導入による改訂を除き、令和4事業年度から適用されます。会計基準改訂の背景や主な内容などについて確認していきます。

II. 改訂の背景

(1) 多様なステークホルダーにとって利用しやすい財務諸表

国立大学法人が国から負託された業務を確実に遂行することに加え、戦略的経営を実現するにあたり、寄附者や投資家など民間の多様なステークホルダーとの信頼関係を深める重要性が増しています。従来の国立大学法人の財務諸表は損益均衡の概念や損益外処理など分かりにくい部分が多く、「産業界目線からも理解しやすい」財務諸表等とはいえない面がありました。

そこで、国の責任と国立大学法人等の責任を区別しつつ、民間のステークホルダーへのアカウントビリティを果たすことができるよう、これらの分かりにくい部分について改訂を行うこととなりました。

(2) 企業会計及び独立行政法人会計基準等の改訂を踏まえた検討

企業会計の領域においては、新たに開発された会計基準や改正後の会計基準が順次公表され、適用されています。具体的には、「会計上の見積りの開示に関する会計基準」が令和3年3月31日以後終了する事業年度の年度末に係る財務諸表から適用され、「収益認識に関する会計基準」及び「時価の算定に関する会計基準」が令和3年4月1日以後開始する事業年度の期首から適用されています。

また、独立行政法人の会計は「原則として企業会計原則によるものとする」（独立行政法人通則法第37条）としつつ、独立行政法人の特殊性を考慮して必要な修正を加え、令和3年9月21日に「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」の改訂が行われました。

このような国立大学法人の財務報告に関する基本的な指

針の策定、理解しやすい財務諸表等の在り方の検討並びに企業会計及び独立行政法人会計基準等の改訂を踏まえた検討を受け、教育研究を主たる業務としているなどの国立大学法人等の特性も踏まえて「基準及び注解」の改訂が行われました。

III. 改訂の主な内容

基準及び注解の主な改訂内容は、資産見返負債の会計処理の廃止、損益外処理及び引当外処理について国立大学法人等業務実施コスト計算書の廃止、それに伴う資本剰余金を減額したコスト等及び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等の注記の追加、並びに引当特定資産の新設です。

また、企業会計及び独立行政法人会計基準の改訂を受け、純資産変動計算書の新設と連結剰余金計算書の廃止、会計上の見積りの開示、収益認識及び金融商品の時価の算定について、企業会計基準等の最新の考え方を可能な限り取り込む改訂が行われました。

従来（令和3事業年度まで）と改訂後（令和4事業年度以降）を比較することで、主な改訂の内容を確認していきます。

(1) 資産見返負債の会計処理の廃止

<従来（令和3事業年度まで）>

損益均衡を目的として、運営費交付金、寄附金、補助金等を財源に固定資産を取得した場合、資産見返負債を計上し、減価償却に合わせて収益化する。

<改訂後（令和4事業年度以降）>

一般に分かりにくい資産見返負債の処理を廃止し、運営費交付金や寄附金で償却資産を取得した場合は、取得時に財源である運営費公費金等を一括で収益化する。

ただし補助金等は、資産除却時に返還を求められる可能性等を考慮し、資産見返負債の会計処理を継続（勘定科目は「長期繰延補助金」等に変更）する。

【改訂イメージ】

○ 令和3事業年度まで

貸借対照表

資産 固定資産 30	負債 資産見返負債 30
	純資産

X1年度 X2年度 X3年度

費用 減価償却費	10	10	10
収益 資産見返負債戻入	10	10	10

○ 令和4事業年度以降

① 運営費交付金、寄附金

貸借対照表

資産 固定資産 30	負債 資産見返負債 30
	純資産 純利益 30

財源は資産見返負債に振り替えず、固定資産取得時に全額収益化

X1年度 X2年度 X3年度

費用 減価償却費	10	10	10
収益 (例)運営費交付金収益	30	0	0

② 補助金等

貸借対照表

資産 固定資産 30	負債 長期繰延補助金等 30
	純資産

X1年度 X2年度 X3年度

費用 減価償却費	10	10	10
収益 補助金等収益	10	10	10

(2) 損益外処理

＜従来（令和3事業年度まで）＞

法人の運営責任の範囲の明確化を目的として、法人が責任を負わないコストについては、損益外処理を行い、損益計算

書上のコストとしては扱わず、国立大学法人等業務実施コスト計算書で開示する。

＜改訂後（令和4事業年度以降）＞

引き続き、損益外コストは損益計算書上のコストとしては扱わず、損益計算書の欄外に「資本剰余金を減額したコスト等」として注記する。「損益外」という名称が分かりにくいことから、独立行政法人会計基準に合わせて勘定科目等を変更する。なお、国立大学法人等業務実施コスト計算書は廃止となる。

(3) 引当外処理

＜従来（令和3事業年度まで）＞

運営費交付金等で措置される退職給付等のコストについては、引当外処理を行い、貸借対照表や損益計算書に計上しない。

＜改訂後（令和4事業年度以降）＞

引き続き、貸借対照表や損益計算書には計上しない。損益計算書の欄外に「資本剰余金を減額したコスト等」として注記する。

【損益外・引当外の注記イメージ】

○ 令和3事業年度まで

損益計算書	国立大学法人等業務実施コスト計算書
・	・
経常費用 ××	損益外減価償却相当額 ××
・	損益外減損損失相当額 ××
経常収益 ××	引当外退職給付増加見積額 ××
経常利益 ××	・
当期純利益 ××	国立大学法人等業務実施コスト ××

○ 令和4事業年度以降

損益計算書	国立大学法人等業務実施コスト計算書
・	廃止
経常費用 ××	
・	
経常収益 ××	
経常利益 ××	
当期純利益 ××	

(注)資本剰余金を減額したコスト等

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	××
・	
国立大学法人等業務実施コスト	××

損益外や引当外といった「損益計算書に含まれていないコスト等」を損益計算書の直下に注記することで、国立大学法人等の全体のコストを一覧で表示する

(4) 引当特定資産に関する会計処理（新設）

＜従来（令和3事業年度まで）＞

該当なし。

＜改訂後（令和4事業年度以降）＞

施設設備の更新または国立大学法人等債の償還に充てるための資金を目的積立金とは別の手法で計画的に留保できるようになったことから、学校法人会計基準等を参考に、当該資金を減価償却引当特定資産及び国立大学法人等債償還引当特定資産とし、それらの積立及び取崩に関する会計処理を新たに定める。

また、これらの増減の状況を明らかとするため、附属明細書において引当特定資産の明細を新たに作成する。

【具体例】

X1年度に減価償却引当特定資産を 200 繰り入れ、X2年度に固定資産の取得に20充当

X1年度：

減価償却引当特定資産 200	／	現金預金	200
----------------	---	------	-----

X2年度：

固定資産	20	／	現金預金	20
現金預金	20	／	減価償却引当特定資産	20

IV. 収益認識基準の導入について

企業会計の領域では、収益認識に関する包括的な会計基準はこれまで開発されていませんでしたが、国際的な動向等を踏まえ、我が国における収益認識に関する包括的な会計基準として、企業会計基準が開発されました。

企業会計及び独立行政法人会計基準を参考とし、基準及び注解において、「その実施によって実現したもののみを、各期の収益に計上する」とされている「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」に関連する取引を対象に、改訂を行うこととなりました。

(1) 適用範囲

国立大学法人等が教育研究等のサービス等の提供により得た収入のうち、企業会計基準の考え方を参考に、金融商品に係る取引及びリース取引等を除く「顧客との契約」から生じる取引に対して、改訂後の会計処理及び開示が適用されます。ここで、企業会計基準との表現の整合性の観点から、基準及び注解において「顧客」と表現していますが、基本的な指針を参考に、国立大学法人等に対して対価を支払い、教育研究等のサービス等を直接的に受益する者が該当する旨が明

確になりました。したがって、「顧客との契約」から生じた取引に該当しない運営費交付金等に関する会計処理及び開示は、本改訂の適用範囲に含まれません。

(2) 基本となる原則

基本となる原則は、企業会計基準等の考え方を参考に、①顧客との契約を識別する、②契約における履行義務を識別する、③取引価格を算定する、④契約における履行義務に取引価格を配分する、⑤履行義務を充足した時に又は充足するにつれて収益を認識する、という5つのステップを適用することとなります。ここで、企業会計基準において、取引価格は「財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込む対価の額（ただし、第三者のために回収する額を除く。）」と定義され、第三者のために回収される額（例えば、消費税等）を除いて取引価格を算定することから、消費税等の税込方式による会計処理は認められないとされていますが、国立大学法人等における実態を踏まえ、税込方式を採用するという結論になりました。その上で、基準及び注解において、取引価格を「教育研究等のサービス等の顧客への移転と交換に国立大学法人等が権利を得ると見込む対価の額」と定義されました。

(3) 適用時期

収益認識基準の導入による改訂については、令和5事業年度から適用される予定です。

ご質問等は下記までお願いいたします

メール : research@seiwa-audit.or.jp

ウェブサイト : rsm.global/japan/audit/contact