

国立大学法人等の財務報告に関する基本的な指針 中間まとめ（案）

令和 3 年〇月〇日

国立大学法人会計基準等検討会議

※本指針は、中間まとめであり、本検討会議で引き続き議論を行った上で、最終とりまとめを公表することとしている。

序章

設定の趣旨と経緯

（国立大学法人制度）

- 1 国立大学は、世界最高水準の教育研究の実施、計画的な人材養成等への対応、大規模な基礎研究や先導的・実験的な教育研究の実施、社会・経済的な観点からの需要は必ずしも多くはないが重要な学問の継承・発展、全国的な高等教育の機会均等の確保、地域の活性化への貢献など、多様な役割を担っている。
- 2 国立大学は、平成 16 年から現在の国立大学法人制度に移行したが、その趣旨は、上記のような多様な役割を担う国立大学が、大学としてのビジョンの明確化、責任ある経営体制の確立、大学の裁量の大幅な拡大、第三者による評価の実施、情報公開の徹底などにより、競争的環境の中で、活力に富み、個性豊かな大学として自ら変革し続けることができるようにするものであった。
- 3 法人化後、自律的な運営を確保するという法人化の長所を生かすとともに、ミッションの再定義等も踏まえた各国立大学の改革が本格化し、大学の強み・特色の明確化、グローバル化、イノベーション創出等の機能強化の取組などが進められた。
- 4 一方、国による管理の仕組みやそれに起因して経営裁量が限られていることにより、法人化当初に描いていた、「競争的環境の中で活力に富み、個性豊かな魅力ある国立大学」の姿は実現しているとは言い難く、「国立大学法人の戦略的経営実現に向けた検討会議」において、戦略的な大学経営を可能とする国立大学法人の実現に向けた改革について議論し、報告書が取りまとめられた。

（国立大学法人会計基準）

- 5 国立大学法人及び大学共同利用機関法人（以下「国立大学法人等」という。）に適用される会計基準は、国立大学法人会計基準等検討会議において、企業会計原則を基礎としつつ、独立行政法人会計基準における取扱いを踏まえて検討を行い、平成 15

年に3月に「国立大学法人会計基準」及び「国立大学法人会計基準注解」報告書として取りまとめた。

- 6 以後、国立大学法人法の改正や、企業会計基準及び独立行政法人会計基準等の改訂に伴い、必要に応じて見直しを行ってきた。
- 7 独立行政法人会計基準については、独立行政法人の会計制度を取り巻く環境の変化に伴う様々な課題に対応するため、独立行政法人の財務報告の基礎にある前提や概念を体系化した「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」（独立行政法人評価制度委員会会計基準等部会、財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会）が平成29年9月1日に公表され、当該指針を踏まえて平成30年9月3日に独立行政法人会計基準が改訂された。
- 8 国立大学法人法第35条の規定により必要に応じて読み替えた上で独立行政法人通則法の規定を準用しているが、国立大学法人制度は独立行政法人とは異なる独自の法人制度であることから、「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」を国立大学法人等にそのまま適用するのではなく、国立大学法人等の特性等を踏まえて検討を行い、「国立大学法人等の財務報告に関する基本的な指針」を作成することとした。

本指針の性格と取扱い

- 9 本指針は、国立大学法人等の財務報告の基礎にある前提や概念を体系化したものである。また、今後の国立大学法人会計基準及び関係通知の改訂等に当たっての基本的な指針を提示するものであり、国立大学法人会計基準及び関係通知に定められていない財務報告上の論点を取り扱う際に参照されるものである。
- 10 本指針は、今後、国立大学法人制度の改革が行われた場合など、必要に応じて見直すものである。
- 11 本指針では、国立大学法人等の財務報告の基礎にある前提や概念として、第1章で国立大学法人等の特性を説明する。その上で、第2章では、財務報告利用者及び財務報告の目的を整理し、さらに財務報告の範囲及び財務報告で提供される情報を説明する。
また、財務報告で提供される基本的な情報を表すものとして、第3章で財務諸表とその構成要素を説明する。
なお、本指針では、国立大学法人等の会計に関する認識、測定、表示及び開示の

基準については、本指針の考え方を踏まえて設定される国立大学法人会計基準において定めることとした。

本指針が対象とする財務報告

- 12 本指針は、広範囲の財務報告利用者に共通する財務情報に対するニーズを満たす一般目的財務報告を対象としている。
- 13 連結財務諸表の取扱いについては、国立大学法人会計基準において定めることとする。

第1章 国立大学法人等の特性

国立大学法人制度の設計理念

- 1.1 国立大学法人等は、多様な役割を担う国立大学等が、高い自主性・自律性を持ち、競争的環境の中で、活力に富み、個性豊かな大学として自ら変革し続けることができるようにするため、それぞれに独立の法人格を付与することとして創設された制度によって設立された法人である。
- 1.2 国立大学法人等は、業務の質の向上・効率性、自律的な業務運営の確保、業務の透明性の確保を図る仕組みとして制度設計されている独立行政法人制度の枠組みを利用しながらも、自主性・自律性に配慮しているという観点から、大学に相応しい独自の制度である。

国立大学法人制度の設計理念から要請される主要な仕組み

- 1.3 自主性・自律性に基づく発展に配慮しつつ、国立大学法人等が国の負託する役割や機能を発揮するに当たって国による一定の関与を受けるため、以下のような仕組み等が設けられている。
 - ・ 国立大学法人等は、国が「国立大学法人中期目標大綱（仮称）」で示した役割や機能のうち、それぞれの組織のミッションとして位置付けるものについて自ら選択し、それを達成するための方策について、検証可能な指標と共に中期計画に規定し、これに基づく達成状況について、国（国立大学法人評価委員会）による評

価を受けること

- ・ 国立大学法人等は、国立大学法人ガバナンス・コードへの適合状況等の積極的な公表により情報発信を行うとともに自らの取組みについて自己評価を行うなどにより、達成状況に対する社会への説明責任を果たすこと

1.4 国立大学法人等が法人の長のリーダーシップの下で、自主的・戦略的な業務運営を行い最大限の成果を上げていくため、以下のような仕組みが設けられている。

- ・ 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した業務運営を行わないため、国の予算制度の下、税金等の国費による必要な財政措置が行われること
- ・ 国立大学法人等の自律的な業務運営を確保するため、経営努力を促進するインセンティブを機能させること

株式会社等の営利企業と比較した国立大学法人等の特徴

1.5 国立大学法人等の会計は、国立大学法人法で準用する独立行政法人通則法（以下「準用通則法」という。）により「原則として企業会計原則」によるものとされるものの、以下の特徴を有するため株式会社等の営利企業とは異なる取扱いをする必要がある。

事業の実施には国による一定の関与を受ける

1.6 国立大学法人等は、高い公共性が求められることから、国による一定の関与を受けるが、営利企業では、所有と経営の分離を前提に、企業独自の判断で経営に関わる意思決定が完結する。

国は、国立大学法人に負託する役割や機能が発揮されるよう必要な財政措置を実施する

1.7 国立大学法人は必ずしも独立採算制を前提とせず、国から負託された業務を確実に遂行するため、国からの出資や運営費交付金、施設費等の財政措置が行われる。

1.8 国立大学法人は、自由な資金調達により利益獲得等を目的としたサービス提供を行う営利企業とは異なる財源構造を有する。

1.9 国立大学法人では、国が所要の予算上の手当を行うことを原則としており、資金調達には一定の制限が設けられている。

出資者に対する剰余金の分配を予定していない

- 1.10 営利企業では、出資割合に応じて剰余金を資本主に分配するが、国立大学法人に剰余金が生じた場合には、業務の実施に必要なものとして承認を受けた金額を控除してなお残余があるときは国庫へ納付するため、利益処分の仕組みが異なる。

財務情報だけでは成果情報が提供されない

- 1.11 営利企業の成果情報のほとんどは、売上高、利益額等といった財務情報によって提供されるが、このような財務情報は必ずしも国立大学法人にとっての成果情報とはならない。

- 1.12 国立大学法人の成果情報には、質の高い教育研究等のサービスが提供されたかという点に着目した情報が含まれる。このため、国立大学法人等の成果情報には、財務情報のみならず、非財務情報も含まれる。

- 1.13 国立大学法人の損益の対応関係は、基本的には教育研究等を実施するための費用とそれを賄う財源としての収益という関係にあり、営利企業のような収益を獲得するために費消した費用という関係とは異なる。

法人化時からの環境の変化

多様なステークホルダーの重要性の増加

- 1.14 国立大学法人に期待される役割が大きくなる中、国立大学法人は、国から負託された業務を確実に遂行することに加え、機能を拡張し、経営体として社会変革の駆動力として成長し続けるため、多様なステークホルダーとの信頼関係を深めることが重要である。

- 1.15 多様なステークホルダーとの対話を確実に行うために、説明責任を果たす道具としての国立大学法人会計基準及びそれに基づく財務諸表が、国以外のステークホルダーにも分かりやすい形となるよう改善を図ることが必要となってきた。

結論の背景

はじめに

- BC1.1 本章では、国立大学法人等の財務報告の基礎にある前提として、国立大学法人

制度と国立大学法人会計基準の創設時からの経緯を踏まえて「国立大学法人等の特性」を整理した。

国立大学法人制度と国立大学法人会計基準の経緯

BC1.2 国立大学法人制度創設時には、『「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』（平成15年3月5日国立大学法人会計基準等検討会議公表。以下「会計基準前文」という。）において、以下のような整理を行い、国立大学法人制度の前提や財務構造等の特性を考慮した上で、国立大学法人会計基準が策定された。

- ・ 国立大学の法人化については、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。
- ・ 報告においては、「国立大学法人」に適用する会計基準について、『独立行政法人全般に適用する会計基準については、既に「独立行政法人会計基準」が策定されているが、これを参考としつつ、大学の特性を踏まえた会計基準を検討する。』とされている。
- ・ 独立行政法人に企業会計原則を導入するに際しては、営利企業との制度の前提や財務構造等の違いを十分に考慮することが求められ、「独立行政法人会計基準の設定について」（平成12年2月16日独立行政法人会計基準研究会公表）において、これらの違いが主に以下の諸点に存することが明記されている。
 - ✓ 独立行政法人は公共的な性格を有し、利益の獲得を目的とせず、独立採算制を前提としない
 - ✓ 独立行政法人は政策の実施主体であり、政策の企画立案の主体としての国の密接不可分の関係にあることから独立行政法人独自の判断では意思決定が完結し得ない場合が存する
 - ✓ 独立行政法人には、毎事業年度における損益計算上の利益（剰余金）の獲得を目的として出資する資本主を制度上予定していない
 - ✓ 独立行政法人に対する動機付けの要請と財政上の観点の調整を図る必要がある
 - ✓ 独立行政法人の制度設計の特徴の一つとして、中期目標・計画の仕組みを導入した

- ・ 国立大学法人に適用される会計基準等の策定に当たっては、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、国立大学法人間における一定の統一的取扱いが必要とされること、等の他の独立行政法人との相違点が適切に考慮されるべきと考えられる。
- ・ 大学共同利用機関は、学術研究の発展に伴い、特定の大学に附置しない大学の共同利用の機関として設置されてきたが、その活動の実態は、大学における諸活動と極めて強い類似性を有しており、制度上も、人事面、会計面を含め、国立大学と同様の位置付けがなされている。このような状況を踏まえて「基準及び注解」を大学共同利用機関法人についても適用することが適当である。

BC1.3 国立大学法人制度については、第4期中期目標期間を迎えるに当たって、大学がより自律的に、個性的かつ戦略的経営を行うことができるよう、「国立大学法人の戦略的経営実現に向けた検討会議」において、戦略的な大学経営を可能とする国立大学法人の実現に向けた改革について議論し、令和2年12月に報告書が取りまとめられた。報告書の中において、中期目標・中期計画や評価の在り方、内部統制に係る組織の在り方等について提言がなされており、それを受けて中期計画の記載事項の追加や年度計画及び年度評価の廃止等を定める国立大学法人法を改正する法律案が提出された。

BC1.4 報告書では、会計制度・会計基準等に関しても、社会や市場との対話を通じて新たな投資呼び込み、資金循環を駆動させることで、経済社会システムを変革することが期待される国立大学法人に相応しい会計制度の在り方について、検討することが急務とされ、以下のような提言がなされている。

- ・ 損益外の情報を含めた表記の工夫を行うとともに非財務情報と統合させた財務情報の開示の在り方を見直すなど、国以外の多様なステークホルダーへの説明責任の改善を図ることが必要である。
- ・ 国立大学法人自らの判断で戦略的に積立てができる内部留保の仕組みを作るとともに、法人が自ら獲得した多様な財源を、戦略的に次期中期目標期間に繰り越すことができるよう、目的積立金の見直しを行うべきである。

第2章 財務報告利用者及び財務報告の目的

財務報告利用者

2.1 本指針では、国立大学法人の特性を踏まえ、財務報告利用者とその代表的な利用者を以下のように整理した。

- ・ サービス受益者（サービスを直接的に受益する者、サービスによってもたらされた効果を間接的に受益する者）
 - ◇ 学生（社会人・留学生含む）・保護者、企業、同窓生・卒業生、地域住民
 - ◇ 国立大学に期待される役割や機能から、地域・地方自治体・国・世界もサービス受益者と考えられる。
- ・ 資金提供者
 - ◇ 納税者、寄附者、債権者、国立大学法人の予算・決算のプロセスに携わる者（国会、文部科学大臣、関係府省等）
- ・ 外部評価・監督者
 - ◇ 文部科学大臣、国立大学法人評価委員会、会計検査院、国会、認証評価機関
- ・ 法人内部利用者
 - ◇ 国立大学法人等の長、理事、監事、教職員

財務報告利用者の情報ニーズ

2.2 本指針では、国立大学法人の代表的な利用者ごとに、主要な情報ニーズを以下のように整理した。

サービス受益者

- ・ 学生（社会人・留学生含む）・保護者
 - ◇ 教育研究等のサービスが、持続的に（在籍期間に渡って）提供されるかの判断に活用
 - ◇ 国立大学法人等が、その資源を効果的かつ効率的に活用し、質の高い教育研究等のサービスを提供しているかの評価に活用
- ・ 企業
 - ◇ 共同研究等の成果が、持続的に（契約期間に渡って）提供されるかの判断に活用
 - ◇ 国立大学法人等が、その資源を効果的かつ効率的に活用し、質の高い教育研究等のサービスを提供しているかの評価に活用
- ・ 同窓生・卒業生
 - ◇ 同窓生・卒業生に対するサービスが、持続的に提供されるかの判断に活用
- ・ 地域住民

- ◇ 国立大学法人等が、その資源を効果的かつ効率的に活用し、質の高い教育研究や地域との交流等を通じて地域に貢献しているかの評価に活用

資金提供者

- ・ 納税者
 - ◇ 将来的な国民負担が増えないかの判断に活用
 - ◇ 国立大学法人等が、その資源を効果的かつ効率的に活用し、活動成果を出しているかの評価に活用
 - ◇ 国立大学法人等が提供する教育研究や財務状況の把握に活用
- ・ 寄附者
 - ◇ 寄附金を教育研究等のためにどのように活用しているかの把握に活用
- ・ 債権者
 - ◇ 国立大学法人等が発行する債券や国立大学法人等への融資に対する元利償還能力についての評価に活用
- ・ 国立大学法人等の予算・決算のプロセスに携わる者（国会、文部科学大臣、関係府省等）
 - ◇ 国立大学法人等の予算・決算のプロセスにおいて、法人の財政運営を確認し、そのプロセスにおける各種判断に活用

外部評価・監督者

- ・ 文部科学大臣
 - ◇ 国立大学法人等の目標策定や評価等に活用
 - ◇ インセンティブを与える仕組みに基づく国立大学法人等の経営努力や重要な財産の処分にあたっての判断に活用
- ・ 国立大学法人評価委員会
 - ◇ 国立大学法人等の業務実績評価に活用
 - ◇ 文部科学大臣による国立大学法人等への目標策定等について、必要な意見を述べるにあたっての判断に活用
- ・ 会計検査院
 - ◇ 国立大学法人の会計に対する正確性、合規性、経済性、効率性、有効性等の観点からの検査に活用
- ・ 国会
 - ◇ 国立大学法人法の改正等の審議にあたって、調査審議の参考として活用
- ・ 認証評価機関
 - ◇ 認証評価を実施するにあたって財務運営に関する基準の内容を満たしているかの判断に活用

法人内部利用者

- ・ 国立大学法人等の長、理事及び監事
 - ◇ 国立大学法人等の業務運営に関する意思決定に活用
- ・ 教職員
 - ◇ 財務報告を通じて勤務先の実態を把握し、業務の改善に活用

財務報告の目的・機能

- 2.3 国立大学法人等の財務報告は、国立大学法人等の長の説明責任目的と財務報告利用者の意思決定目的に関して有用な情報を提供するものである。
- 2.4 財務報告利用者の情報ニーズを満たす財務報告は、国立大学法人等の長の立場からは説明責任を履行する機能を果たすものであり、財務報告利用者の立場からは意思決定に資する情報を提供する機能を果たすものである。

財務報告の範囲

- 2.5 国立大学法人等が世界最高水準の教育研究の先導等、国からの負託に基づき国立大学法人等が担うべき普遍的な使命を有していることや、財務情報だけでは成果情報が提供されないという特性を有することを踏まえれば、国立大学法人等の財務報告には、財務情報のみならず、非財務情報も含める必要があり、また過去・現在・将来の時点を踏まえた情報提供が有用となる。
- 国立大学法人等の財務報告で提供される情報には、財務報告の基本的な情報である財務諸表や、財務諸表に由来する情報、財務諸表をより有用にする情報が含まれると整理した。
- 財務報告利用者は、国立大学法人等の財務報告が、財務報告利用者が求める全ての情報ニーズを満たすものではないことや、財務報告が利用者の便益と情報の作成コストとを踏まえて提供されることなど、財務報告の限界にも留意する必要がある。
- 2.6 非財務情報として財務報告で提供される情報としては、国立大学法人制度を踏まえれば、国が「国立大学法人中期目標大綱（仮称）」で示した役割や機能のうち、それぞれの組織のミッションとして位置付けるものについて自ら選択し、それを達成するための方策等としての国立大学法人等が実施する教育研究等に係る情報が考えられる。

財務報告で提供される情報

2.7 本指針では、財務報告利用者及び財務報告の目的を踏まえ、財務報告で提供すべき情報を以下の項目として整理した。

- ・ 教育研究等のサービスが、持続的に提供されるかの判断に資する情報
 - ◇ 国立大学法人等の長の理念等
 - ◇ 持続的に教育研究等のサービスを提供するための源泉
 - ◇ 業務運営上の課題・リスク及びその対応策

- ・ 業績の適正な評価に資する情報
 - ◇ 業務の成果と使用した資源との対比
 - ◇ 予算と決算との対比

- ・ 財政状態及び運営（経営）状況の適切な把握に資する情報
 - ◇ 財務諸表
 - ◇ 財政状態及び運営（経営）状況の国立大学法人等の長による説明情報
 - ◇ 内部統制の整備・運用に関する情報

教育研究等のサービスが、持続的に提供されるかの判断に資する情報

2.8 ガバナンスやリスクマネジメント、将来予測情報など、国立大学法人等の持続的な教育研究等の実施に影響を与える情報は、財務報告利用者にとって有用な情報であり、主に以下の内容から構成される。

国立大学法人等の長の理念

2.9 国立大学法人等は、国が「国立大学法人中期目標大綱（仮称）」で示した役割や機能のうち、それぞれの組織のミッションとして位置付けるものについて自ら選択した目標に加えて、それをどのように達成していくか、国立大学法人等の長の経営に関するビジョンも含めた理念等に関する情報を提供すべきである。

持続的に教育研究等のサービスを提供するための源泉

2.10 国立大学法人等は、持続的に教育研究等のサービスの提供を可能とする強みや基盤を維持・創出していくための源泉として、人的資本や、知的資本、財務資本等に関する情報を提供すべきである。

業務運営上の課題・リスク及びその対応策

- 2.11 国立大学法人等は、教育研究等のサービスが持続的に提供されるかの判断に影響する業務運営上の課題に加えて、目標の達成を阻害する要因となるリスクや財務に係るリスク等に関する情報を、その対応策も含めて提供すべきである。

業績の適正な評価に資する情報

- 2.12 国立大学法人等に対する評価の実効性を確保するために有用な、国立大学法人等の業績の適正な評価に資する情報は、主に以下の内容から構成される。

業務の成果と使用した資源との対比

- 2.13 本指針では、国立大学法人等の財務報告における業績に関連して、インプットや、アウトプット、アウトカムを以下のように定義した。

- ・ インプットとは、国立大学法人等がアウトプットを提供するために使用した資源をいう。
- ・ アウトプットとは、国立大学法人等が提供した教育研究等をいう。
- ・ アウトカムとは、研究成果等の国立大学法人等の活動の結果、国民生活及び社会経済に及ぼした影響や効果をいう。

- 2.14 財務情報だけでは成果情報が提供されないという国立大学法人等の特性を踏まえれば、財務情報だけで業績の適正な評価ができるものではなく、教育、研究、診療、社会貢献等の区分ごとに、アウトプット情報とインプット情報とを対比した情報や、アウトカム情報とインプット情報とを対比した情報も提供すべきである。

また、国立大学法人等は、国が「国立大学法人中期目標大綱（仮称）」で示した役割や機能のうち、それぞれの組織のミッションとして位置付けるものについて自ら選択した目標を達成するために、計画的に業務を実施していることから、業績の適正な評価にあたっては、業績と業績に係る目標とを対比した情報も提供すべきである。

- 2.13 アウトプット情報やインプット情報を定量的に表すことができる事業であっても、国立大学法人等の長がどのように考えているかという説明情報など、定量的情報を補足する定性的情報を提供すべきである。

予算と決算との対比

- 2.14 国が国立大学法人等に負託した業務の確実な実施に必要な財政措置を実施するという国立大学法人等の特性を踏まえ、財務情報の透明性や説明責任の観点から、国立大学法人等は、予算と決算との対比に関する情報を提供すべきである。

財政状態及び運営状況の適切な把握に資する情報

- 2.15 国立大学法人等の財政状態及び運営状況の適切な把握に資する情報としては、第3章で説明する財務諸表が基本的な情報となるが、その他、国立大学法人等の長による財政状態及び運営状況の概要や分析結果等に関する説明情報、国立大学法人等の財務報告の信頼性を担保する内部統制の整備・運用に関する情報等も提供すべきである。

結論の背景

はじめに

- BC2.1 国立大学法人等の財務報告は、どのような財務報告利用者を想定するかにより、財務報告の目的等の結論が変わり得るため、本章では、財務報告利用者及びその情報ニーズを整理した上で、財務報告の目的や財務報告の範囲等を整理した。

財務報告利用者

- BC2.2 本章では、国立大学法人等の財務報告利用者とその代表的な利用者を網羅的に整理するために、「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」における財務報告利用者の分類をベースとして、国立大学法人等の特性を考慮し検討することとした。
- BC2.3 具体的には、独立行政法人における財務報告利用者の分類を参考に以下のように4分類することとした。

- ・ サービス受益者
- ・ 資金提供者
- ・ 外部評価・監督者
- ・ 法人内部利用者

BC2.4 なお、「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」では、独立行政法人の財務報告利用者とその代表的な利用者を網羅的に整理するために、独立行政法人の特性に加えて、財務報告の基礎にある前提や概念の整理に関する国際的な動向等も踏まえた検討をすることとしたとされている。具体的には、財務報告の基礎にある前提や概念の整理に関する国際的な動向等を踏まえると、財務報告利用者は機能等の観点から分類されていると考えられることから、市民グループ、投資者グループ、立法機関グループ、監督機関グループ、及び内部管理者グループに5分類しつつ、これに独立行政法人の特性も踏まえた修正を加えることで独立行政法人における財務報告利用者をサービス受益者、資金提供者、外部評価・監督者、法人内部利用者に4分類している。

BC2.5 「サービス受益者」について、国立大学法人等の特性を踏まえると、財務報告利用者として、学生（社会人・留学生含む）・保護者、受託・共同研究の相手先としての企業、同窓生・卒業生、地域住民が含まれると整理される。また、国立大学に期待される役割や機能から、直接的にサービスを受益する者だけでなく、サービスによってもたらされた効果を間接的に受益する者として、地域・地方自治体・国・世界も含まれると考えられる。

BC2.6 「資金提供者」について、国立大学法人等の特性を踏まえると、財務報告利用者として、納税者、寄附者、債権者、国立大学法人の予算・決算のプロセスに携わる者（国会、文部科学大臣、関係府省等）が含まれると整理できる。

国立大学法人等の業務運営の財源である運営費交付金や補助金等が税金を原資としているため、国民は、納税者（将来的に納税者となり得る者を含む）としての立場から、「資金提供者」として整理できる。

寄附は、国立大学法人の業務運営の重要な財源であり、寄附者は「資金提供者」として整理できる。

債権者には、債券を発行する国立大学法人等における債券購入者や融資元である独立行政法人大学改革支援・学位授与機構、民間金融機関等が該当すると考えられる。

BC2.7 「外部評価者・監督者」について、国立大学法人等の特性を踏まえると、財務報告利用者には、文部科学大臣や国立大学法人評価委員会、会計検査院、国会、認証評価機関が含まれると整理できる。

国立大学法人には自律的な業務運営が求められており、その観点から文部科学大臣による関与は必要最小限のものとされている。

文部科学大臣は、「国立大学法人中期目標大綱（仮称）」で示した役割や機能の

うち国立大学法人等が自ら選択し、それを達成するため中期計画に規定した方策の達成状況等を踏まえて、業務運営の状況を事後評価することから「外部評価・監督者」として整理できる。また、関係府省とも調整・協議の上で、国立大学法人等に対する国の予算措置について予算要求を行うため、国立大学法人等の予算・決算プロセスにおいても重要な役割を果たしていることから、「資金提供者」としても整理できる。

国立大学法人評価委員会は、国立大学法人等の業務実績評価を実施するほか、中期目標の策定、中期目標期間終了時における組織・業務の検討に係る意見を述べることとされており、「外部評価・監督者」として整理できる。

会計検査院は、国会及び裁判所に属さず、内閣からも独立した憲法上の機関として、国や法律で定められた機関の会計を検査し、会計経理が正しく行われるように監督する職責を果たしていることから、「外部評価・監督者」として整理できる。

大学は、その教育研究水準の向上に資するため、教育研究、組織運営及び施設設備の総合的な状況に関し、7年以内ごとに、文部科学大臣が認証する評価機関（認証評価機関）の実施する評価を受けることが義務付けられていることから、認証評価機関は「外部評価・監督者」として整理できる。

BC2.8 「法人内部利用者」について、国立大学法人等の特性を踏まえると、財務報告利用者には、国立大学法人等の長、理事、監事、教職員が含まれると整理できる。

国立大学法人等の長、理事及び監事に加えて、教職員は財務報告を通じて国立大学法人等の実態を把握することで、業務の改善等に役立てることができると考えられる。

財務報告利用者の情報ニーズ

BC2.9 本章では、財務報告利用者の整理と同様に、「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」における検討結果をベースとして、国立大学法人等の特性を考慮し、財務報告利用者の情報ニーズを検討することとした。具体的には、代表的な利用者ごとに主な権能を整理し、その上で機能から考えられる主な情報ニーズを検討することとし、国立大学法人等の特性を踏まえて財務報告利用者ごとの主な権能を、以下のとおり整理した。

サービス受益者

BC2.10 サービス受益者の主な権能には「安定的な教育研究等のサービス提供や対価の妥当性の判断」や、「将来、サービスを利用するか否かの判断」、「サービスの対価

としての資金提供」をすることが考えられる。

資金提供者

BC2.11 納税者の主な権能には「納税を通じた資金提供」、寄附者の主な権能には「寄附を通じた資金提供」が考えられ、債権者の主な権能には「取引（債券購入や融資等）の意思決定」をすることが考えられる。

また、国立大学法人等の予算・決算のプロセスに携わる者（国会、文部科学大臣、関係府省等）の主な権能には、「予算、決算等のプロセスにおける判断」をすることが考えられる。

外部評価・監督者

BC2.13 文部科学大臣の主な権能には「国立大学法人法に基づき、目標策定や評価等」をすること等があり、国立大学法人評価制度委員会の主な権能は「国立大学法人法に基づき、目標等に関して文部科学大臣に必要な意見陳述や国立大学法人等の業務実績評価」をすることである。

また、会計検査院の主な権能は「国立大学法人等の会計の検査及び検査の結果に基づく改善処置の要求等」であり、国会の主な権能は「国立大学法人等に関連する法律の制定等」である。

認証評価機関の主な権能は、「教育研究、組織運営及び施設設備の総合的な状況に関する評価」である。

BC2.14 国立大学法人等には、債券を発行している法人等を除き、基本的に情報仲介者（例えば、格付・評価機関、アナリスト）が存在しない。

ただし、財務報告利用者のうち、納税者やサービス受益者としての国民と比較して、外部評価・監督者は、国立大学法人等に関するより詳細な情報の入手が可能であり、より国立大学法人等の近くに位置することから、財務報告を利用して国立大学法人等の評価等を行い、その結果を国民等に対して発信することで財務報告の理解を促進させる情報仲介の機能を有するものと整理できる。

法人内部利用者

BC2.15 国立大学法人等の長、理事、監事の主な権能には、国立大学法人等の長が「業務を総理」し、役員が「担当業務を管理又は監査」することが考えられる。

また、教職員の主な権能には「国立大学法人等の教育研究等の業務実施の担い手」となることが考えられる。

財務報告の目的・機能

BC2.16 財務報告は、それ自体が目的ではなく、財務報告利用者にとって有用な情報を提供することにあると考えたことから、財務報告利用者及びその情報ニーズを踏まえることで、財務報告の目的・機能を整理した。

財務報告で提供される情報

BC2.17 本章では、国立大学法人等の特性を前提とした財務報告利用者及び財務報告の目的等を踏まえて、国立大学法人等の財務報告で提供される情報を整理することとした。

BC2.18 国立大学法人等が提供する教育研究等のサービスは、学生の在籍期間や共同研究の契約期間等に渡って確実に実施されることが必要であり、持続的に教育研究等のサービスが提供されることによって、国からの負託に基づき国立大学法人等が担うべき普遍的な使命を果たすことができるものと考えられる。

また、文部科学大臣は、「国立大学法人中期目標大綱（仮称）」で示した役割や機能のうち国立大学法人等が自ら選択し、それを達成するため中期計画に規定した方策の達成状況等を踏まえて、業務運営の状況を事後評価することや、国立大学法人評価委員会は、国立大学法人等の業務実績評価を実施するほか、中期目標の策定、中期目標期間終了時における組織・業務の検討に係る意見を述べることから、国立大学法人等が提供する教育研究等のサービスが持続的に提供されるかの判断に資する情報が必要になるものと考えられる。

このため、サービス受益者や、文部科学大臣、国立大学法人評価委員会をはじめとした財務報告利用者にとって、「教育研究等のサービスが、持続的に提供されるかの判断に資する情報」が重要になる。

BC2.19 国立大学法人等は財務情報だけでは成果情報として十分ではなく、また、業績を適正に評価できるものではないため、非財務情報も利用して評価する必要がある。

例えば、特定の目標期間において、「利益」が生じていたとしても、成果という業績に着目すると、非財務情報として示された目標を下回っている場合も想定される。この場合、財務情報だけに着目して「利益」が出ているという一面だけで評価することは、誤った評価結果へ誘導されるおそれがあると考えられる。

このため、サービス受益者や、納税者、文部科学大臣、国立大学法人評価委員会をはじめとした財務報告利用者にとって、非財務情報も含めた国立大学法人等の「業績の適正な評価に資する情報」が重要になる。

BC2.20 国立大学法人等は、多様な役割を担う国立大学等が、高い自主性・自律性を持ち、競争的環境の中で、活力に富み、個性豊かな大学として自ら変革し続けることができるよう配慮しつつ、業務の質の向上・効率性、自律的な業務運営の確保、業務の透明性の確保を図る仕組みとして制度設計されている独立行政法人制度の枠組みを利用している。

本章では、財務報告利用者の情報ニーズを踏まえれば、資金、サービス提供のための資産、繰越欠損金又は債務超過の状況といった財政状態に関する情報に加えて、サービスを提供するために使用したコストや、利益、自己収入等といった運営状況に関する情報が求められるものと考えた。

このため、財務報告利用者にとって、国立大学法人等の「財政状態及び運営（経営）状況の適切な把握に資する情報」が重要になる。

BC2.21 本章では、国立大学法人等の財務報告で提供される情報について、「教育研究等のサービスが持続的に提供されるかの判断に資する情報」、「業績の適正な評価に資する情報」、「財政状態及び運営状況の適切な把握に資する情報」ごとに、国立大学法人等が提供すべき主な項目を示すこととした。

ただし、高い自主性・自律性を持ち、競争的環境の中で、活力に富み、個性豊かな大学として質の高い教育研究等を実施していくという国立大学法人等の特性を踏まえれば、項目ごとの具体的な内容までは特定せず、国立大学法人等の判断に委ねるべきと考えた。

以上を踏まえ、本章では、財務報告で提供すべき項目ごとの具体的な内容までは特定しないものの、国立大学法人等の実態を踏まえて提供すべきもの、または共通して提供すべきものという観点を含め、国立大学法人等がどのような情報を提供すべきか判断の助けとなる情報を示すことが、財務報告利用者にとって有用と考えた。

なお、財務報告で提供される情報は、国立大学法人等の状況や、法人を取り巻く環境の変化等も踏まえて定めるべきものであり、ここに示した項目及びその内容のみが有用なものとは限定していない。

教育研究等のサービスが持続的に提供されるかの判断に資する情報

BC2.22 サービス受益者や、文部科学大臣、国立大学法人評価委員会をはじめとした財務報告利用者にとって、教育研究等のサービスが、持続的に提供されるかの判断に資する情報は、以下の項目から構成されるものと整理した。

- ・ 国立大学法人等の長の理念等
- ・ 持続的に教育研究等のサービスを提供するための源泉
- ・ 業務運営上の課題・リスク及びその対応策

国立大学法人等の長の理念等

BC2.23 国立大学法人等は、国が「国立大学法人中期目標大綱（仮称）」で示した役割や機能のうち、それぞれの組織のミッションとして位置付けるものについて自ら選択した目標をどのように達成していくか等のビジョンを持ち、業務に取り組むものと考えられる。

本章では、教育研究等のサービスが持続的に提供されるかの判断に資するため、国立大学法人等の長の理念等に関する情報として、国が「国立大学法人中期目標大綱（仮称）」で示した役割や機能のうち、それぞれの組織のミッションとして位置付けるものについて自ら選択した目標に加えて、それをどのように達成していくか、国立大学法人等の長の運営に関するビジョン等の情報が、国立大学法人等に共通して必要なものと整理した。

持続的に教育研究等のサービスを提供するための源泉

BC2.24 国立大学法人等は、教育研究等の業務の実施を国から任されるに足るだけのサービス提供のための強みや基盤を有していると考えられる。

また、国立大学法人等の長は、持続的にサービスを提供していくために、その強みや基盤を維持し、必要に応じて新たに産み出していく責務を有しているとも考えられる。

本章では、財務報告利用者にとって、持続的に教育研究等のサービスの提供を可能とする強みや基盤を維持・創設していくための源泉として、以下のような情報を国立大学法人等の実態を踏まえて提供すべきものと整理した。

- ・ 人的資本
- ・ 知的資本
- ・ 設備資本
- ・ 財務資本
- ・ 組織体制 など

BC2.24 持続的に教育研究等のサービスを提供するための源泉には、例えば以下のようなものが想定される。

- ・ 教育研究を実施するための校舎等の施設や実験機器等の設備

- ・ 高水準の研究を実施する上での組織体制（研究支援体制）

業務運営上の課題・リスク及びその対応策

BC2.25 国立大学法人等の長は、教育研究等のサービスを持続的に提供するため、国が「国立大学法人中期目標大綱（仮称）」で示した役割や機能のうち、それぞれの組織のミッションとして位置付けるものについて自ら選択した目標等に基づき業務運営上の課題・リスクを識別・評価し、対応することが求められる。

本章では、財務報告利用者にとって、教育研究等のサービスが持続的に提供されるかの判断に資する業務運営上のリスクとして、以下のような情報を国立大学法人等の実態を踏まえた上で、リスクへの対応策も含めて提供すべきものと整理した。

- ・ 目標の達成を阻害する要因となるリスク
- ・ 財務に係るリスク
- ・ 重要な訴訟事件等 など

BC2.27 業務運営上のリスクのうち、特に財務に係るリスクについて、目標期間における予算（人件費の見積りを含む）、収支計画及び資金計画を中期計画に添付することが法令上求められている現状を踏まえると、目標期間を超える中長期の財務リスク（将来的に国民に予期せざる財務上の負担が生じる可能性）を有している国立大学法人等については、教育研究等のサービスが持続的に提供されるかの判断に資する情報として「中長期的な財務予測」を提供すべきものと整理した。（必要性については検討）

BC2.28 中長期的な財務予測に関する情報の内容は、国立大学法人等が抱える中長期の財務リスクに応じて決まると考えられるが、国立大学法人等ごとに中長期の財務リスクが異なることから、提供する内容や期間を一律に定めることはできない。ただし、中長期的な財務予測は、予測の前提条件次第で結果が大きく変わる可能性があることから、予測の前提条件は国立大学法人等に共通して提供すべき情報と整理した。

BC2.29 中長期の財務リスクが存在する事業には、例えば以下のようなものが想定される。

- ・ 債券の償還又は長期借入金の返済原資として自己収入を充てている事業

業績の適正な評価に資する情報

BC2.30 サービス受益者や、納税者、文部科学大臣、国立大学法人評価制度委員会をはじめとした財務報告利用者にとって、国立大学法人等の業績の適正な評価に資する情報は、以下の項目から構成されるものと整理した。

- ・ 業務の成果と使用した資源との対比
- ・ 予算と決算との対比

業務の成果と使用した資源との対比

BC2.31 財務情報だけでは成果情報が提供されないという国立大学法人等の特性を踏まえれば、財務情報だけで業績の適正な評価ができるものではないことから、アウトプット情報とインプット情報とを対比した情報や、アウトカム情報とインプット情報とを対比した情報が国立大学法人等に共通して必要なものと整理した。

BC2.32 国が「国立大学法人中期目標大綱（仮称）」で示した役割や機能のうち、それぞれの組織のミッションとして位置付けるものについて国立大学法人等自ら選択した目標は、教育、研究等の区分ごとに策定され、原則、目標を定めた項目を評価単位として評価が行われることから、業績情報であるインプット情報や、アウトプット情報、アウトカム情報も、当該中期目標における区分ごとに把握することが国立大学法人等に共通して必要なものと整理した。

一方、現状の国立大学法人等においては、当該区分が、内部管理の観点や財務会計と整合していない場合もあることから、管理体制等が整備されるまでは、中期目標との関連のみを記載することも考えられる。

BC2.33 国立大学法人等の財務報告におけるアウトカムは、国立大学法人等の活動の結果、教育研究等の成果、国民生活及び社会経済に及ぼした影響や効果と考えられ、国立大学法人等が実施した教育研究等の効果等を把握する意味で有用と考えられる。

一方で、インプットからアウトカムが発現するまでには長時間を要するといったことから、インプットと対比する成果としてのアウトカムは期間的に整合しない場合がある。また、インプットとアウトカムは一对一の対比とはならない場合もある。

よって、アウトカム情報とインプット情報とを対比させる場合には、このような特徴等を含め、国立大学法人等の実態を踏まえた検討が必要になることに留意すべきである。

- BC2.34 国立大学法人等の財務報告におけるアウトプットは、国立大学法人等の特性に加えて、独立行政法人における検討結果を踏まえると、国立大学法人等が提供した教育研究等のサービスと整理できる。
- アウトプットには、定量的に測定できるサービスもあれば、定性的にしか記述できないサービスもあり、また、定量的に測定できるサービスの中には収益等の貨幣価値で測定できるサービスと、それ以外の数量でしか測定できないサービスもある。
- このため、アウトプットは卒業生等の状況や成果物も含む概念となる。
- BC2.35 国立大学法人等の財務報告におけるインプットは、国立大学法人等の特性に加えて、独立行政法人における検討結果を踏まえると、国立大学法人等がアウトプットを提供するために使用した資源と整理できる。
- インプットは、発生したコストやアウトプット産出に使用した数量の観点から測定できるものである。
- BC2.36 アウトプット情報とインプット情報とを対比する場合には、インプット情報として、国立大学法人等がアウトプットを産み出すために使用した全てのコストを示すフルコスト情報を利用することが、国立大学法人等に共通して必要なものと整理した。
- なお、国立大学法人等のフルコスト情報については、第3章で説明する。
- BC2.37 国立大学法人等のフルコスト情報をアウトプット情報に対比するインプット情報として利用することに加えて、国民の負担に着目した場合にコストに含めるべきかどうかという観点から、フルコスト情報に、国立大学法人等の実態を踏まえて、例えば自己収入や機会費用等を調整することで算定したコスト情報、すなわち「国民の負担に帰せられるコスト情報」を利用することも有用である。
- BC2.38 国立大学法人等の業績を把握するに当たっては、単年度の状況のみでは判断できない場合も考えられるため、過去の業績との対比が有用となる。また、株式会社等の営利企業では、同業他社との比較分析を行うことによって業績の評価を行うことが可能であり、国立大学法人等においても他の国立大学法人との比較分析も有用であると考えられる。
- BC2.39 アウトプット情報とインプット情報とを対比した情報や、アウトカム情報とインプット情報とを対比した情報等を提供する場合には、定量的情報を補足する定

性的情報が国立大学法人等に共通して必要なものと整理した。

例えば、事前に使途の特定を受けない運営費交付金の場合、限られた資金について、どの事業に重点的に投入するかは、目標を踏まえつつ、教育研究等の実施機能の最大化を達成できるように国立大学法人等の長が意思決定するものであるが、何を根拠に、あるいは何を意図してそのような意思決定を行ったかは、国立大学法人等の業績の適正な評価にあたって必要な情報と整理できる。

また、一定のアウトプットを産み出すために要したインプットの妥当性等について、国立大学法人等の長がどのように考えているかという説明も、評価にあたって必要な情報と整理できる。

このため、アウトプット情報や、インプット情報が定量的に表すことができる事業であっても、財務報告利用者の理解可能性の観点から、定量的情報を補足する定性的情報が国立大学法人等に共通して必要なものと整理した。

BC2.40 業務の成果と使用した資源との対比にあたっては、既存の公表資料との整合性を図るなど、国立大学法人等が財務報告を作成する負担の増加を抑えつつ、財務報告利用者の理解可能性を高める情報を提供する必要がある。

予算と決算との対比

BC2.41 国が国立大学法人等に負託した業務の確実な実施に必要な財政措置を実施するという国立大学法人等の特性を踏まえ、財務情報の透明性や説明責任の観点から、国立大学法人等では予算と決算との対比が国立大学法人等に共通して必要なものと整理した。

予算と決算との差額には、国立大学法人等が効率的に業務運営した結果生じたものや、アウトプット自体の見直し等の要因により生じたものが含まれる。

なお、目標期間における予算（人件費の見積りを含む）、収支計画及び資金計画を中期計画に添付することや、決算報告書の作成が法令上求められている現状を踏まえると、予算と決算との対比にあたっては、中期計画に添付される予算（人件費の見積りを含む）、収支計画及び資金計画と対比できるように決算額を集計することが有用となる。

財政状態及び運営状況の適切な把握に資する情報

BC2.42 本章では、国立大学法人等の長は、財政状態及び運営状況の適切な把握に資する情報に関して、信頼性のある財務報告を行うための内部統制を整備・運用する責任を負っているものと考えた。

財務報告利用者は、国立大学法人等の財務報告に係る内部統制が適切に整備・

運用されていることを前提として、初めて信頼のある財務報告として受け入れることができる。

BC2.43 財政状態及び運営状況の適切な把握に資する情報として国立大学法人等の内部統制の整備・運用に関する情報を整理したものの、内部統制は法人の業務運営の全般に影響するため、内部統制の整備・運用に関する情報には、「教育研究等のサービスが持続的に提供されるかの判断に資する情報」や「業績の適正な評価に資する情報」にも関連する情報が含まれることに留意が必要である。

第3章 財務諸表の構成要素

財務諸表の役割及び体系

- 3.1 国立大学法人等の財政状態は、貸借対照表で表される。
- 3.2 国立大学法人等の運営（経営）状況は、損益計算書で表される。
 - ✓ 損益計算書は、損益の状況を表すとともに、インセンティブを与える仕組みに基づく国立大学法人等の経営努力を反映する利益情報を提供する。
 - ✓ 国立大学法人の経営努力の範囲外である、費用又は収益に関する情報を損益計算書の注記情報で提供する。
- 3.3 国立大学法人等の財政状態と運営状況との関係は、純資産変動計算書で表される。
- 3.4 国立大学法人等のキャッシュ・フローの状況は、キャッシュ・フロー計算書で表される。

財務諸表の構成要素の関連概念

サービス提供能力

- 3.5 国立大学法人等のサービス提供能力とは、国立大学法人等が教育研究等を実施する能力であり、必ずしも正味キャッシュ・インフローを生み出すことなくその目的を達成できるものをいう。

経済的便益

- 3.6 国立大学法人等の経済的便益とは、キャッシュ・インフロー、もしくはキャッシュ・アウトフローの減少をいう。

会計上の財産的基礎

- 3.7 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政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財産の内容等が勘案されたものをいう。

財務諸表の構成要素

資産

- 3.8 国立大学法人等の資産とは、過去の事象の結果として国立大学法人が支配している現在の資源であり、国立大学法人のサービス提供能力又は経済的便益を生み出す能力を伴うものをいう。

負債

- 3.9 国立大学法人等の負債とは、過去の事象の結果として国立大学法人に生じている現在の義務であり、その履行により国立大学法人のサービス提供能力の低下又は経済的便益を減少させるものをいう。

純資産

- 3.10 国立大学法人等の純資産とは、資産から負債を控除した額に相当するものであり、国立大学法人等の会計上の財産的基礎及び業務に関連し発生した剰余金から構成されるものをいう。

費用

- 3.11 国立大学法人等の費用とは、教育研究の実施、財貨の引渡又は生産その他の国立大学法人の業務に関連し、資産の減少又は負債の増加をもたらすものであり、国立大学法人の会計上の財産的基礎が減少する取引を除いたものをいう。

収益

- 3.12 国立大学法人等の収益とは、教育研究の実施、財貨の引渡又は生産その他の国立大学法人の業務に関連し、資産の増加又は負債の減少をもたらすものであり、国立大学法人の会計上の財産的基礎が増加する取引を除いたものをいう。

利益

- 3.13 国立大学法人等の利益とは、費用と収益との差額に、費用に対応する積立金の取崩額を加えたものをいう。
- 3.13 国立大学法人等の利益は、法人の責任の範囲内である財務面の経営努力の算定基礎を示す指標としての性格を有する。

結論の背景

はじめに

- BC3.1 第2章において、国立大学法人等の財務報告では「財政状態及び運営状況の定説な把握に資する情報」が提供されるとされており、その基本的な情報として「財務諸表」を位置付けた。
- BC3.2 財務諸表では、国立大学法人等の取引その他の事象が及ぼす財務上の影響に関する情報が、共通の特徴を有する単位、すなわち財務諸表の構成要素に分類して提供される。
- BC3.3 本章では、財務諸表の役割及び体系、その背後にある会計観を整理することで、財務諸表の構成要素とその関連概念を導出している。

財務諸表の役割及び体系

- BC3.4 第1章では株式会社等の営利企業と比較した国立大学法人等の特徴を以下のよう整理した。
- ・ 国は、国立大学法人等に負託する役割や機能が発揮されるよう必要な財政措置を実施する。
 - ・ 財務情報だけでは成果情報が提供されない。

本章では、この特徴を踏まえて財務諸表の役割及びそれを踏まえた体系に関する概念を整理することとした。

国立大学法人等の業績の適正な評価

BC3.5 第2章では、財務情報だけでは成果情報が提供されないという国立大学法人等の特性を踏まえれば、財務情報だけで業績の適正な評価ができるものではなく、アウトプット情報とインプット情報とを対比する等により業績を評価するとしたところである。また、インプット情報については、国立大学法人等がアウトプットを産み出すために使用した全てのコストを示すフルコスト情報が重要になると整理した。

BC3.6 フルコスト情報は、国立大学法人等において生じたコストについて、アウトプット情報と対比するように集計した全てのコストであり、国立大学法人等の財務諸表に表される情報を元に提供されるものである。

インセンティブを与える仕組みに基づく国立大学法人等の経営努力を反映する利益情報

BC3.7 第1章では、国立大学法人等の自律的な業務運営を確保するため、経営努力を促進するインセンティブを与える仕組みが存在するとしており、本章では、損益計算を通じて算定された「準用通則法第44条の利益処分の対象となる利益」にその経営努力が反映されるものと考えた。

このため、本章では、準用通則法第38条における財務諸表として作成が求められる「損益計算書」を、「準用通則法第44条の利益処分の対象となる利益」を算定する計算書として位置付けるとともに、「インセンティブを与える仕組みに基づく国立大学法人等の経営努力を反映する利益情報」を提供する計算書でもあると位置付けることとした。

国立大学法人等の損益計算書の役割に照らして費用として扱うべきでない資源消費額

BC3.8 本章では、政府からの出資を財源として取得した固定資産に係る減価償却相当額のように、「インセンティブを与える仕組みに基づく国立大学法人等の経営努力を反映する利益情報」を提供するという損益計算書の役割に照らせば、国立大学法人等の費用として扱うべきでないと考えられる項目（資源消費額）については、フルコスト情報には含まれるものの、損益計算書の本表には含めるべきではないと考えた。

なお、本章では、政府からの出資を財源として取得した固定資産に係る減価償却相当額が、実質的には、政府からの出資の価値減少の程度を表すことに着目すれば、「会計上の財産的基礎が減少する取引」として扱うべきものと考えた。

BC3.9 「国立大学法人等の費用として扱うべきでない資源消費額」の具体的な内容や、認識・測定については、政府からの出資を財源として取得した固定資産に係る減価償却相当額を含め、本指針の考え方を踏まえて設定される国立大学法人会計基

準の定めに委ねることとした。

BC3.10 準用通則法第 37 条により「原則として企業会計原則」とされる国立大学法人等の会計においては、損益計算書の本表をフルコスト情報の提供源にする方法も考えられる。

この場合には、「準用通則法第 44 条の利益処分の対象となる利益」を算定する損益計算書と損益計算書の注記情報を 1 つに統合することで、損益計算書の本表がフルコスト情報の提供源になるものと考えられる。

本章では、以下の理由により損益計算書の注記情報で開示される「国立大学法人等の費用として扱うべきでない資源消費額」と損益計算書の本表は明確に分けて作成する必要があると考えた。

- ・ 「国立大学法人等の費用として扱うべきでない資源消費額」を損益計算書に計上した場合には、損益計算書が果たすべきとしていた役割が不明確になる。
- ・ 政府からの出資を財源として取得した固定資産に係る減価償却相当額のように、「国立大学法人等の損益計算書の役割に照らして費用として扱うべきでない資源消費額」が生じることもあるが、これらの項目を含めて損益計算書で利益を算定した場合には、損益計算書における利益の性格付けが困難になる。

このため、損益計算書は「準用通則法第 44 条の利益処分の対象となる利益」を算定する計算書として位置付け、「国立大学法人等の損益計算書の役割に照らして費用として扱うべきでない資源消費額」も含めた利益を算定する計算書としては位置付けないこととした。

財政状態と運営状況との関係

BC3.11 第 2 章において、国立大学法人等の財務報告では「財政状態及び運営状況の適切な把握に資する情報」が提供されるとした。

本章では、財政状態は貸借対照表で表されるものであり、運営状況は損益計算書により表されるものと考えているが、それぞれ異なる役割を有する計算書であることから、ある一定期間における貸借対照表の変動部分には、政府からの出資の変動部分といった損益計算書に反映されない項目が存在することとなる。

このため、そのような変動部分を含めて財政状態と運営状況の関係を表す必要があるが、ある一定期間における貸借対照表の変動部分が基本的に「純資産」の変動部分に相当することに着目すれば、「純資産変動計算書」を作成することでその関係を表すことができるものと考えた。

BC3.12 純資産には、「その他有価証券評価差額金」といった評価・換算差額等が含まれる場合も想定されるが、評価・換算差額等は国立大学法人等に例外的に生じるものであるから、その取扱いは本指針の考え方を踏まえて設定される国立大学法人会計基準の定め委ねることとした。

財務諸表の体系の背後にある会計観

BC3.13 本章の財務諸表の体系では、国立大学法人等における受託財産の管理責任等の観点から、財務業績を資産及び負債の正味増減の結果として測定する資産負債アプローチの考え方を採りうる。

この考え方は、資産及び負債の正味増減の全てを勘案して財務業績を測定するのであるから、損益計算書の注記情報で開示される「国立大学法人等の費用として扱うべきでない資源消費額」と損益計算書を併せてフルコスト情報の提供源とする本章の財務諸表の体系と整合する。

BC3.14 本章の財務諸表の体系では、「準用通則法第 44 条の利益処分の対象となる利益」を算定する観点から、財務業績を費用と収益との差額として測定する収益費用アプローチの考え方も採りうる。

この考え方は、「準用通則法第 44 条の利益処分の対象となる利益」を算定するための費用を損益計算書に表すことになる本章の財務諸表の体系と整合する。

財務諸表の構成要素

BC3.15 本章では、国立大学法人等の財務諸表の役割及び体系、その背後にある会計観を踏まえ、貸借対照表、損益計算書及び純資産変動計算書に着目して、以下の通り財務諸表の構成要素を整理することとした。

- ・ 資産
- ・ 負債
- ・ 純資産
- ・ 費用
- ・ 収益

準用通則法における財務諸表

準用通則法第 38 条との関係

BC3.16 本章では、財務諸表の役割及び体系、その背後にある会計観を踏まえて財務諸表を整理したが、これと準用通則法第 38 条における財務諸表との関係も整理しておく必要があると考えた。

このため、利益の処分又は損失の処理に関する書類、附属明細書及びキャッシュ・フロー計算書の取扱いについても整理する必要がある。

利益の処分又は損失の処理に関する書類及び附属明細書の取扱い

BC3.17 準用通則法第 38 条では、利益の処分又は損失の処理に関する書類及び附属明細書を「財務諸表」として扱う。

このうち、利益の処分又は損失の処理に関する書類は、損益計算書で算定された「準用通則法第 44 条の利益処分の対象となる利益」の処分に関する書類であるため、その意味で財務諸表の構成要素と関係するものである。

また、附属明細書は、貸借対照表及び損益計算書等の明細であるため、その意味で財務諸表の構成要素と関係するものである。

純資産変動計算書及びキャッシュ・フロー計算書の取扱い

BC3.18 本章では、純資産変動計算書及びキャッシュ・フロー計算書については、いずれも準用通則法第 38 条における「その他文部科学省令で定める書類」として定めることで「財務諸表」に含まれるものと考えた。

なお、国立大学法人等のキャッシュ・フローの状況はキャッシュ・フロー計算書で表されるものであるが、その取扱いは本指針の考え方を踏まえて設定される国立大学法人会計基準の定めに委ねることとした。

資産と負債に共通する概念

過去の事象

BC3.19 国立大学法人等における現在の資源や義務がいつの時点の取引その他の事象の結果として生じているかを明確にするため、過去の事象の結果によることを示すこととした。

サービス提供能力、経済的便益

BC3.20 サービス提供能力に経済的便益を含めて整理することや、逆に経済的便益にサービス提供能力を含めて整理することも考えられるが、本章では、国立大学法人等が国からの負託に基づき確実に実施することが必要な教育研究等のサービスの提供を行うという特性を踏まえて、サービス提供能力を経済的便益とは区別することとした。

なお、本章では、サービス提供能力に関して「固定資産のサービス提供能力」を考えた場合には、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見た場合の固定資産の能力を示すことになると考えた。

資産

支配

BC3.21 本章では、国立大学法人等が支配している現在の資源は、国立大学法人等のサービス提供能力又は経済的便益を生み出す能力を伴うものと考えた。

第1章では、以下のように国立大学法人等の特徴を示しており、これを踏まえて「支配」の概念を整理する必要がある。

- ・ 事業の実施には国による一定の関与を受ける。
- ・ 国は、国立大学法人等に負託する役割や機能が発揮されるよう必要な財政措置を実施する。

本章では、「支配の存在を示す指標」や「支配がいつの時点で発生するかに関する事象」について言及しないものの、支配の概念を踏まえた資産の認識・測定については、本指針の考え方を踏まえて設定される国立大学法人会計基準の定めに従って委ねることとした。

能力を伴うもの

BC3.22 資産の定義には、以下の理由から「期待されるもの」という表現を含めないこととした。

- ・ 国立大学法人等が支配している現在の資源は、国立大学法人等のサービス提供能力又は経済的便益を生み出す能力を伴うものである。
- ・ 国立大学法人等が支配している現在の資源は、将来において生み出す可能性のある経済的便益の最終的な流入ではないことを明確にしておく必要がある。

これを踏まえて、資産の定義に「能力を伴うもの」という表現を含めることとしたが、その場合には「能力を伴うもの」に相当する全ての資産を計上する余地があるものの、本章では、「能力を伴うもの」に相当する資産については、本指針の考え方を踏まえて設定される国立大学法人会計基準の定めに従って認識・測定されるものと整理した。

負債

義務

BC3.23 国立大学法人等の特性を踏まえると、負債は法的な債務に限定されないことから、「義務」に着目して定義付けることとした。

また、第1章では、以下のように国立大学法人等の特徴を示しており、これを踏まえて「義務」の概念を整理する必要がある。

- ・ 事業の実施には国による一定の関与を受ける。
- ・ 国は、国立大学法人等に負託する役割や機能が発揮されるよう必要な財政措置を実施する。

本章では「義務の存在を示す指標」や「義務が存在することを示唆する事象」について言及しないものの、義務の概念を踏まえた負債の認識・測定については、本指針の考え方を踏まえて設定される国立大学法人会計基準の定めに委ねることとした。

国立大学法人等の特性から生じる固有の取引

BC3.24 負債概念の理解に資するために、国立大学法人等の特性から生じる固有の取引について、その考え方を例示することとした。

また、第1章では、以下のように国立大学法人等の特徴を示しており、これを踏まえて「義務」の概念を整理する必要がある。

- ・ 国立大学法人等の運営費交付金は、国民から徴収された税金その他の貴重な財源で賄われるものであることから、国立大学法人等には運営費交付金を適切かつ効率的に使用する責務が課されることになる。

したがって、運営費交付金の受領により、国立大学法人等は運営費交付金を用いて教育研究等の業務を実施する義務を負うことになり、そのような義務が未履行である場合には、国立大学法人等に現在の義務が生じており、その履行により国立大学法人等のサービス提供能力の低下又は経済的便益が減少することとなる。

純資産

資産から負債を控除した額に相当するもの

BC3.25 本章では、純資産の内容を特定して定義するのではなく、貸借対照表の資産から負債を控除した額に相当するものとして定義し、その構成内容も示すこととした。

国立大学法人等の資本概念

BC3.26 第1章では、以下のように国立大学法人等の特徴を示したことから、これを踏まえて国立大学法人等の資本概念を整理する必要がある。

- ・ 国は、国立大学法人等に負託する役割や機能が発揮されるよう必要な財政措置を実施する。
- ・ 出資者に対する剰余金の分配を予定していない

このため、国立大学法人等の資本概念については、その特徴から生じる固有の取引を踏まえて「会計上の財産的基礎」及び「業務に関連し発生した剰余金」を理解すべきこととして整理した。

会計上の財産的基礎

BC3.27 本章では、国立大学法人等の会計上の財産的基礎を、財政措置の形式やサービス提供の履行義務に着目して定義するのではなく、拠出者の意図や取得資産の内容等に着目して定義することとした。

よって、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政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こととした。

業務に関連し発生した剰余金

BC3.28 本章では、国立大学法人等の業務に関連し発生した剰余金は、「準用通則法第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、会計上の財産的基礎とは区別されるべきものであると考えた。

費用及び収益

BC3.29 費用、収益については、いずれも「サービスの提供、財貨の引渡又は生産その他の国立大学法人等の業務に関連」することに着目して定義した。

利益

費用に対応する積立金の取崩額を加えたもの

BC3.30 利益は、「準用通則法第 44 条の利益処分の対象となる利益」であるため、費用と収益との差額として算定されるが、利益は「インセンティブを与える仕組みに基づく国立大学法人等の経営努力を反映する利益情報」ともなるため、第 1 章で説明した目的積立金を踏まえて定義付けることとした。

具体的には、目的積立金の目的使用に対応して生じた費用は損益計算書に反映されることになるが、この費用と同額の目的積立金取崩額を利益に反映しない場合には、目的使用に対応して生じた費用のみが損益計算に反映されることにより、利益が「インセンティブを与える仕組みに基づく国立大学法人等の経営努力を反映する利益情報」を提供することの妨げとなってしまうことから、本章では、利益の定義に「費用に対応する積立金の取崩額を加えたもの」を含めることで、その妨げとなる要因を除く必要があると考えた。

BC3.31 目的積立金の目的使用に対応して生じた費用と同額の目的積立金取崩額を収益に反映することにより、「インセンティブを与える仕組みに基づく国立大学法人等の経営努力を反映する利益情報」の提供を妨げないようにする方法も考えられるが、目的積立金が準用通則法第 44 条の利益処分の仕組みに基づき処分される積立金であることに着目すれば、目的積立金取崩額を収益に反映する方法は採用し得ないものと整理した。

利益の性格付け

BC3.32 本章では、利益が、「インセンティブを与える仕組みに基づく国立大学法人等の経営努力を反映する利益情報」として位置付けられることに着目して、「財務面の経営努力の算定基礎を示す指標」としての性格を有するものと考えた。