

【研究ノート】

国立大学法人会計

金 丸 哲

目 次

はじめに

I. 国立大学法人会計基準

1. 「『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」の経緯.
2. 国立大学法人会計の一般原則（損益計算と損益均衡）

II. 国立大学法人会計の記帳方法

1. 収益一覧
2. 運営費交付金
 - ①運営費交付金の会計処理 ②具体例
3. その他の収益項目
 - ①施設費 ②受託研究費 ③目的積立金
4. 国立大学法人会計の特徴的記録
 - ①固定資産取得の記録 ②償却資産と資本剰余金 ③特定償却資産と特定償却資産以外の数値例

III. 鹿児島大学の財務諸表

1. 主要項目の検討
 - ①開始貸借対照表の導出 ②運営費交付金債務の使途 ③有形固定資産（損益内、損益外） ④資本剰余金と利益剰余金
2. 平成16年度財務諸表
 - ①損益計算書 ②貸借対照表 ③貸借対

照表増分表

3. 5年間の貸借対照表の増分
 - ①5年間の貸借対照表増分表の特徴
 - ②平成20年度貸借対照表

参考文献等

はじめに

平成16年4月より、国立大学は、国立大学法人としてスタートをきり、現在（平成21年度）、第1次中期計画の最終年次である6年目である。国立大学から独立行政法人への制度変更の特徴点はいろいろ上げられるが、ここで取り上げるのは、その特徴点の1つと考えられる、国立大学法人の財務諸表である。

「新しい『国立大学法人像』に「……財務など大学運営全般にわたって、ルール明確化、透明性の確保、社会への積極的な情報の提供に努めるべきである。」と謳われているように、国立大学法人に関して、財務諸表が作成されるようになった背景は、国立大学法人等の運営状況及び財政状態を適切に反映した財務情報を公表することにより、社会への説明責任、第三者評価に基づく効率的運営等の負託に応えようとするところにある¹。

財務諸表は、貸借対照表、損益計算書、キャッ

¹ 国立大学等の独立行政法人化に関する調査検討会議（2002）、7頁。

シュフロー計算書等の報告書から構成されるが、法人化される以前は、各国立大学は、文科省の1部局であったので、上記の書類は作成されることはなかった。しかし国立大学法人へと1つの独立機関へ移行したので、他の独立行政法人と同様、貸借対照表・損益計算書等の財務諸表を作成することにより、法人の財務情報を広く社会に公開することが必要になった。この財務諸表は、「新しい『国立大学法人像』について」の中で、毎年、開示されることが義務付けられている²。

上記のような経緯の下に、平成16年度より、各国立大学法人の財務諸表が作成されるようになった。それらの表は、各大学のホームページ(HP)に掲載され、容易に閲覧可能である。しかしながら、これらの財務諸表は、必ずしも一般に馴染みのあるものとはなっていないように思われる。

各国立大学法人の財務諸表は国立大学法人会計基準に基づいて作成されるが、この国立大学法人会計基準は、基本的に企業会計基準に基づくものである。大学法人の財務諸表を理解するには簿記の知識が不可欠である。さらに、この法人会計基準には、国立大学法人独特の会計手法が導入されており、複式簿記に慣れているものでも国立大学法人の財務諸表の理解はそれほど簡単ではない。これらの理由により、各国立大学法人により財務諸表が毎年開示されているにもかかわらず、当該の大学関係者等にも、それらの情報は、必ずしも有効に活用されているようには思われない。既に、国立大学法人財務諸表の啓蒙のために、国立大学法人会計基準に関する懇切な解説書等は多く出版されている：

新日本監査法人編(2006)、あずさ監査法人パブリックセンター本部(2004)、新日本監査法人編(2004)、SCS活用セミナー2004(HP)。本稿も上記の書籍に伍して、と書きたいところであるが、本稿のような小稿では、国立大学法人会計の説明は、困難かつ著者の能力を超えるものである。にもかかわらず、本稿執筆をおこなったのは、毎年、開示されている財務諸表を基礎に、具体的に一つの大学法人：鹿児島大学の財務諸表を簡単に紹介することにより、大学の基本的情報の周知を目指すものである。

I. 国立大学法人会計基準

1. 『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』の経緯。

『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』が作成されるまでの大まかな系譜を書き出すと、以下のように示される。

平成12年7月発足：「国立大学等の独立行政法人化に関する調査検討会議」。

平成14年3月：最終報告「新しい『国立大学法人像』について」公表。

平成14年4月「国立大学法人会計基準等検討会議」：平成14年8月22日「中間報告」。

平成15年3月「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。

平成14年3月に、「国立大学等の独立行政法人化に関する調査検討会議」による最終報告「新しい『国立大学法人像』について」が公表された。この中で、「独立行政法人全般へ適用する会計基準については、既に「独立行政法人

² 「各大学の財務内容は、毎年度、広く公表・公開する。」国立大学等の独立行政法人化に関する調査検討会議(2002)、60頁。

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、述べられている³。これをうけて、「国立大学法人会計基準等検討会議」が立ちあげられ、平成14年4月3日～平成15年3月5日まで計8回の会合が開催された。最終的に平成15年3月に同会議による、「『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」がまとめられた⁴。

企業会計原則、独立行政法人会計基準、国立大学法人会計基準3者の関係は、図1のように表示することができる。国立大学法人会計基準は、独立行政法人会計基準に基づいて作成される。この独立法人会計基準は、独立行政法人通則法第三十七条に「独立行政法人の会計は、主務省令で定めるところにより、原則として企業会計原則によるものとする。」と定められているように、企業会計原則に基づいている。このように3者は、連鎖的に基礎づけられているが、各

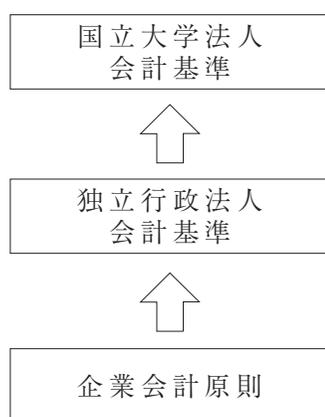


図1 3会計基準の関係

うに基準作成が行われている⁵。

2. 国立大学法人会計の一般原則（損益計算と損益均衡）

国立大学法人会計の一般原則では、第1真実性の原則から第6継続性の原則まで6つの原則が掲げられているが、ここでは、第5 資本取引・損益取引区分の原則に注目する。第5の注6に次のように述べられている「<注6> 資本取引・損益取引区分の原則について 1 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国立大学法人等においては、第一に、経営成績ではなく運営状況を明らかにするために損益計算を行うこととなる。この観点からその運営状況を適正に示すため、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ることとなる。なお、国立大学法人等が行う業務には、その実施に収入が伴うものがあるが、こうした業務の中には、経営成績も加味した運営状況の開示が必要となるものもある。また、国との関係において、国立大学法人等の独自判断では意思決定が完結し得ない行為に起因する支出など国立大学法人等の業績を評価する手段としての損読計算に含めることが合理的ではない支出は、国立大学法人等の損益計算には含まれないものとする」⁶

この注記には、「経営状況も加味した運営状況の損益計算」、「損益が均衡するように損益計

³ 国立大学等の独立行政法人化に関する調査検討会議（2002），60頁。

⁴ 系譜の記述は、国立大学法人会計基準等検討会議（2003），1頁による。

⁵ 主体の特性の反映方法に関しては、国立大学法人会計基準等検討会議（2003），1－2頁参照。

⁶ 国立大学等法人会計基準等検討会議（2003），3頁，注6 資本取引・損益取引の区別について。

算の仕組み」(「損益均衡原則」)という一見すると相矛盾するような考え方が記されている。国立大学法人の損益計算書は、損益計算書の名称がそのまま用いられていることからわかるように、法人により払われた経営努力等を損益面に反映させるよう、その設計が施されている。また独立採算制を前提としていない国立大学法人は、その収益の大半を運営費交付金の財源に依存しており、それらの項目に関しては「損益均衡原則」が随所に適用されている。つまり国立大学法人は、国等による財源措置を受けながら、同時に損益計算を行わねばならないという難しい課題を負っている。

国立大学法人会計は基本的に企業会計原則に基づいて作成されているが、上述のような国立大学法人独特の考え方のもとに会計原則が作成されているので、同じ損益計算書・貸借対照表といってもその内容は、企業会計のそれと比べて異なった、また複雑な体系となっている。国立大学法人会計の特徴の1つは、その収益項目が、財源措置のやり方により記録の方法が異なるということである。Ⅱ節では、国立大学法人会計の記帳方法を説明するが、そのやり方として、まず収益項目をグループ分けしながら、それに基づき記帳方法を検討する。収益項目をとりかかりとして、法人の記帳方法の解説を試みる。

Ⅱ. 国立大学法人会計の記帳方法

1. 収益一覧

表1は、国立大学法人の損益計算書に掲載される主要な収益項目を書き出し、大雑把に分類したものである。

表1 収益の分類

A 2	運営費交付金
	授業料
A 1	受託研究等
	受託事業等
	補助金等
	寄附金使途特定
B	施設費
	入学金収益
	検定料収益
	附属病院収益
	財務収益
	雑益

各収益項目は、大括りに2つのグループに分けることができる。資金受入時にいったん債務として受入れ、後に収益化される項目(A)と、当初から、収益として受入れられる項目(B)に分類される。前者の収益は、何らかの業務を遂行するために付託されたものと考えられ、その業務が実行されるまでは国立大学法人にとっては、債務として取り扱われ、業務の進行に応じて収益化される。前者はさらに、その資金の使途が特定されている項目(A1)と、そうでない項目(A2)に分けられる。A1の項目としては、受託収入、使途特定寄付金、補助金、施設費等があげられる。A2には、運営費交付金、授業料等が含まれる。Bの項目には、附属病院収益、入学金収益等があげられる。

A 1	A 1
C	A 2
	B

図2 損益計算書の概略

A1に関しては、用途が特定されているので収支均衡し、損益はゼロとなる。A2、Bの収益は、その用途が特定されていないので、損益が生じる可能性を有する。図2は、A1、A2、Bの関係を損益計算書に図示したものである。A1に関しては、収益と費用が一致するので、損益はゼロとなる。費用Cは、A2、Bの収益を財源にまかなわれているわけではないので、非ゼロの損益が生じる。表1の収益の分類に基づいて、国立大学法人の損益計算書を概略的に作成すると図2のように示されるかもしれない。

2. 運営費交付金

前項の表1で収益の一覧表を示した。ここでは、主な収益項目の記帳方法を簡単に紹介する

ことにより、国立大学法人会計の概略を示す。項目としては、運営費交付金、施設費、受託研究費、目的積立金を取上げるが、運営費交付金を中心に説明する。運営費交付金は、国立大学法人にとり最大の収益項目であり、国立大学法人独特の記帳方法が網羅されているからである。

①運営費交付金の会計処理

国立大学法人の代表的な収益源は運営費交付金であるので、はじめに運営費交付金の処理から見てゆく。運営費交付金等の会計処理は、『国立大学法人会計基準』及び『国立大学法人会計基準注解』報告書の第77に提示されている⁷。ここでは、その解説に従いながら運営費交付金等の会計処理を概観する。

表2は、各収益の仕訳の記帳方法を一括表示

表2 運営費交付金、施設費、目的積立金の仕訳

		資産	負債	資本	収益	費用
運営費	①入金時	預金増	運営費交付金債務増			
	② a 費月発生時 b 運営費交付金収益化	預金減	運営費交付金債務減		運営費交付金収益	人件費等
	③イ非償却資産購入	預金減, 土地増	運営費交付金債務減	資本剰余金増		
	③ロ固定資産購入	預金減, 償却資産増	運営費交付金債務減 資産見返運営交付金増			
	③ハ固定資産購入	預金減, 償却資産増	運営費交付金債務減		収益	
交付金	④ロ減価償却時	償却資産減	資産見返運営交付金減		資産見返運営交付金戻入	減価償却費
	④ハ減価償却時	償却資産減				減価償却費
	①入金時	預金増	預り施設費増			
施設費	②非償却資産購入	預金減, 土地増	預り施設費減	資本剰余金増		
	③償却資産購入	預金減, 償却資産増	預り施設費減	資本剰余金増		
	④減価償却時	償却資産減		損益外減価償却累計額		
	①入金時			当期未処分利益減, 目的積立金		
目的積立金	②費用発生時	預金減		目的積立金	目的積立金取崩	人件費等
	③非償却資産購入	預金減, 土地増		目的積立金減, 資本剰余金増		
	④償却資産購入	預金減, 償却資産増		目的積立金減, 資本剰余金増		
	⑤減価償却時	償却資産減		損益外減価償却累計額		

⁷ 国立大学等法人会計基準等検討会議（2003），42-43頁，第77。

した一覧表である。運営費交付金①は、国から運営費交付金が法人に交付された時の仕訳を示すものである。左側には預金増が、右側には運営費交付金債務増が記録される。運営費交付金が国から法人の銀行口座に預金の形で振り込まれるが、それは法人にとり、運営費交付金収益ではなく、運営費交付金債務の発生と記帳される。

②aは、預金が、一般的な人件費等の資産以外の経常的支出に充てられる例を示す。bは、この支出に関する運営費交付金の収益化を示したものである。ここでは、運営費交付金債務の収益化について簡単に述べる。後述する③、④の取引は、基本的に、運営費交付金を財源として資産購入が行われている例である。それに対して、②は、その財源が運営費交付金とは特定されていない取引である。②の、たとえば給与支払の財源は、運営費交付金あるいは授業料と指定されているわけではなく、どの財源でもかまわない。②のような経常経費に対して、運営費交付金等を収益化するやり方として、国立大学法人会計では「期間進行基準」の方法が提案されている。「『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「運営費交付金債務及び授業料債務は、中期目標の

期間中は原則として業務の進行が期間の進行に対応するものとして収益化を行うものとする。なお他の方法により収益化することが適当であると認められる場合には、当該方法により収益化することができる」と記されている⁸。このような基準が採用されて理由として同様の説明が「『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」で行われている⁹。

運営費交付金債務、授業料債務は「期間進行基準」により収益化されるが、これらの収益は、入金時に収益化されている入学金、検定料とともに、経常支出にあてられる。「期間進行基準」の方法以外に、「成果進行基準」、「費用進行基準」の方法がある¹⁰。

③は固定資産購入が行われるケースである。④は、財源が運営費交付金と特定され、かつ中期計画の想定内で非償却資産（土地）が購入される時の仕訳である。㊦は、財源が運営費交付金と特定されているが、中期計画の想定外で固定資産（償却・非償却）が購入される場合の仕訳である。㊧は、財源が運営費交付金と特定されていない場合に固定資産を購入する場合の仕訳である。この場合には、運営費交付金債務減の見返りに収益が発生する¹¹。

⁸ 国立大学等法人会計基準等検討会議（2003），42-43頁，第77運営費交付金等の会計処理，2。

⁹ 文部科学省・日本公認会計士協会（2003），101頁 Q77-2A1「運営費交付金債務等の収益化の基準については、国立大学法人等においては、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(期間進行基準)を原則としている。

これは、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である」と述べられている。

¹⁰ 運営費交付金の収益化の3つの基準に関しては、新日本監査法人編（2006），253-262頁に具体的な数値例による説明が提示されている。

¹¹ 国立大学等法人会計基準等検討会議（2003），42-43頁，第77。

④は、減価償却費の仕訳を示したものである。これは、③の償却資産が購入されるケースのみに該当する。㊸では、減価償却費という費用の発生に対し、同額の収益資産見返運営費交付金等戻入という収益が対応するので、「損益均衡原則」が成立する。㊹の場合でも償却資産が購入されているので、減価償却費が発生するが、それに対応する収益は存在しない。この場合には、単年度ごとには「損益均衡原則」は成立しないが、償却資産が寿命期間を通じては均等すると考えられる。③の㊹のケースでは、当初収益が発生し、その後費用が発生すると考えられる。

②具体例

表3の仕訳の数値例は、運営費交付金、授業料の用途を説明するために作成したものである。

1, 2の仕訳で運営費交付金債務、授業料債務が合計300発生したことが示される。7, 9に関しては、財源が特定化されているので、運営費交付金債務の処理は議論の余地はない。11は、9の固定資産の減価償却費である。13の固定資産の購入の出所は、運営費交付金債務または授業料債務いずれかはっきりしないケースであるが、国立大学等法人会計基準等検討会議(2003)によると、運営費交付金債務で処理しても、授業料債務で処理してもいづれでもかまわない¹²。ここでは授業料債務として処理する。13の処理と合わせて、14に授業料収益20が記録される。3, 4の経費の財源は特定されてない。運営費交付金債務と、授業料債務の収益化に関しては、さきの「期間進行基準」に従う¹³。期間を1会計年度として、全額収益化されると仮定すると、運営費交付金収益は110、授業料収

表3 運営費交付金等の数値例

1	預金	200	運営費交付金債務	200
2	預金	100	授業料債務	100
3	人件費	120	預金	120
4	消耗品費	60	預金	60
5	運営費交付金債務	110	運営費交付金収益	110
6	授業料債務	80	授業料収益	80
7	土地	50	預金	50
8	運営費交付金債務	50	資本剰余金	50
9	固定資産	40	預金	40
10	運営費交付金債務	40	資産見返運営費交付金等	40
11	減価償却費	10	固定資産	10
12	資産見返運営費交付金等債務	10	資産見返運営費交付金等戻入	10
13	固定資産	20	預金	20
14	授業料債務	20	授業料収益	20

¹² 国立大学等法人会計基準等検討会議(2003), 43頁, 第77の4(2)。

¹³ 国立大学等法人会計基準等検討会議(2003), 43頁, <注50>2(1), 参照。

¹⁴ $110=200-(50+40)$, $80=100-20$ 。

益は80となる¹⁴。この場合、3、4の借方の数値と、5、6の貸方の数値が一致するとは限らない。11の仕訳では、減価償却費が示されている。12は、11に呼応して行われる取引である。損益をニュートラルにするための取引で減価償却費10を相殺するために、資産見返運営費交付金戻入10が記録される。

次いで、この表3に基づいて損益計算書、貸借対照表を作成したものが、表4である。運営費交付金と授業料に関して2つの表を作成することにより、国立大学法人会計の概要を把握することができると考えられる。損益計算書では収益：220、費用：190、したがって利益：30である。収益220は、運営費交付金収益、授業料収益、資産見返運営交付金等戻入の3つの成分から構成されている。運営費交付金収益、授業料収益の大半は、「期間進行基準」に基づき導かれた収益である。貸借対照表の資産は、預金：10、土地：50、固定資産：60、減価償却累計額：-10の計110である。債務は、資産見返運営交付金等30であるが、この債務は返済の必要のない形式的債務である。固定資産が償却されるとともに、この債務も引き落とされる。純資産は、資本剰余金：50と利益：30により構成される。

資産見返運営交付金等戻入は、収益ではあるが、これは減価償却費により発生した費用を相殺するために設定される項目である。収益と費用が一致するので、利益の要因とはならない。減価償却費には、資本に含まれる償却資産の減価償却費も含まれるので、一般的には、減価償却費>資産見返運営交付金等戻入の不等式が成立する。資産見返運営交付金等：30が計上されているが、これは、固定資産を購入した時に、運営交付金債務が資産見返運営交付金等に転換

されるものである。

表4 数値例に基づく損益計算書、貸借対照表
損益計算書

人件費	120	運営費交付金収益	110
消耗品費	60	授業料収益	100
減価償却費	10	資産見返運営費交付金等戻入	10
利益	30		
計	220	計	220

貸借対照表

預金	10	資産見返運営費交付金等	30
土地	50	資本剰余金	50
固定資産	60	利益	30
減価償却累計額	-10		
計	110	計	110

3. その他の収益項目

ここでは、①施設費、②受託研究費及び③目的積立金を取上げる。①、②の項目を取上げた理由は、減価償却に関する処理がさきの運営費交付金と異なるからである。③は、国立大学法人会計にとり特徴的な記録方法である。

①施設費

施設費の会計処理は、国立大学等法人会計基準等検討会議（2003）の第78に提示されている¹⁵。さきの表2に、施設費の会計処理の概略が示されている。①は、運営費交付金の場合と同じように、国等から預金等の形で施設費を受領した時は、預り施設費として債務の形で処理される。②、③は、非償却資産、償却資産をそれぞれ購入したときの仕訳が示されている。施設費で購入される固定資産は、国立大学法人の

¹⁵ 国立大学等法人会計基準等検討会議（2003）、44-45頁、第78。

財産的基礎を提供するものと考えられ、資本剰余金が対応する形になっている。

さきの運営費交付金との違いは、償却資産の減価償却の処理である。この償却資産の減価償却が行われた場合、運営費交付金の場合は、減価償却費が計上される。

施設費によって購入された償却資産に関しては、償却資産の減価に対して減価償却費は設定されていない。運営費交付金の仕訳④㉗と比較すると、この場合には、減価償却費に対して、資産見返運営費交付金等戻入という収益を対応させることにより損益を均衡させているが、施設費仕訳④では、償却資産の減価が生じたら、減価償却費ではなく、損益外減価償却累計額という項目を設定し、それを直接、資本剰余金から控除するやり方がとられている¹⁶。また減価償却累計額には、減価償却費に対応する減価償却累計額だけでなく、損益外減価償却累計額に対応する額も含まれている。

②受託研究費

ここでは、運営費交付金と受託研究費2つの

数値例により、受託研究費の仕訳を説明する。表5は、その数値例を対比的に示したものである。受託研究費4は、受託研究費の減価償却時における仕訳である。6の仕訳は、10の費用計上したものである。受託研究費の収益化において、「費用進行基準」を前提とすると、受託研究費の合計は15であるので、受託研究費収益15が計上される。この数値例で、損益計算書を作成すると損益はゼロとなる。受託研究費において、減価償却費が生じたとき、その経費名は減価償却費とせずに、受託研究費の名称が付されている。このような名称設定が行われると、減価償却費と減価償却累計額の数値は必ずしも一致しない。受託研究費の例では、減価償却費は0でも、減価償却累計額は5である。

③目的積立金

目的積立金の会計処理を説明する¹⁷。はじめに、発生した当期末処分利益が目的積立金に振り替えられる。さきの表2、①でこの仕訳を示すと、借方に当期末処分利益が、貸方に目的積立金が記録される。この目的積立金を財源とし

表5 受託研究費と運営費交付金の仕訳

運営費交付金				受託研究費					
1	預金	20	運営費交付金債務	20	1	預金	20	前受受託研究費	20
2	設備	10	預金	10	2	設備	10	預金	10
3	運営費交付金債務	10	資産見返債務	10	3				
4	減価償却費	5	減価償却累計額	5	4	受託研究費	5	減価償却累計額	5
5	資産見返債務	5	資産見返債務戻入	5	5				
6	人件費	10	預金	10	6	受託研究費	10	預金	10
7	運営費交付金債務	10	運営費交付金収益	10	7	前受受託研究費	15	受託研究費収益	15

¹⁶ その理由に関しては、Ⅱ節、4、②参照。

¹⁷ 国立大学等法人会計基準等検討会議（2003）、49-50頁。

表6 B)は、目的積立金により、固定資産の購入が行われた場合の仕訳である。目的積立金が30減少する代わりに、資本剰余金30が増えている。この場合、損益計算書には、何ら記帳は行われない。貸借対照表では目的積立金が30減少し、10となり、資本剰余金が30と記される。償却資産、非償却資産にかかわらず、資産を購入した場合は、目的積立金は、資本剰余金に振り替えられる。

4. 国立大学法人会計の特徴的記録

①固定資産取得の記録

国立大学法人会計では、固定資産に関して独特の記帳方法が導入されている。その記帳方法に関して、簡単な検討を行う。

大学法人が、固定資産（非償却・償却）を譲渡された場合の仕訳を考えるが、ここでは3つの選択肢が示されている。資産が譲渡された場合、それを以下のいずれと解釈するのかということである：収益、資本、債務。

企業会計の場合は、通常、収益または資本の処理法がとられる。収益と資本の相違は、解釈の問題である。資本は、固定資産の取得が当該経済主体の財産的基礎を与えると解釈される場合で、収益はそうでないケースである。この問題を、非償却資産、償却資産の関係で考える。償却資産の場合は、経年的に減価償却費を計上する必要があるため、償却資産の取得は財産的基礎を形成するとは考えにくい。非償却資産は、その必要がない。したがって、一般的に非償却資産の場合は資本が該当し、償却資産の場合は収益が該当する。しかし、これはあくまで一般論の話であり、例えば非償却資産がすぐに第3

者に転売される状況ならば、それは収益と考えるのが妥当かもしれない。償却資産の取得であっても、その減価償却費が常に何らかの形で補てんされるならば、それは資本の解釈が可能かもしれない。

国立大学法人会計の場合は、先の2つの選択肢に加え、第3の選択肢、債務が導入される。債務は、国立大学法人会計固有の考え方に基づくもので、この方法が導入された理由は以下の通りである。法人が償却資産を譲渡された場合、前述したように（I節2.）、収益の処理では、損益計算書において、償却資産を譲渡された当該年度のみ収益が発生し、それ以降は毎年、減価償却費という費用が発生することになる。つまり、この処理では、国立大学法人会計の原則である「損益均衡原則」に抵触することになる。したがって、債務の処理法を導入することにより、「損益均衡原則」が保たれる仕組みが設計されている。

表7は、運営費交付金、補助金、施設費を取上げて、非償却資産、償却資産別に資産が取得された場合の3つの記録法を示したものである。

表7 資産取得の記帳方法

	運営費交付金		補助金		施設費	
	非償却資産	償却資産	非償却資産	償却資産	非償却資産	償却資産
収益	①	①				
債務	②	②		②		
資本	③		③		③	③

①の収益として示されるのは、運営費交付金等において、財源が特定されない場合の資産購入である¹⁹。資産の取得は、通常、当該年度に

¹⁹ 注12参照。

における収益と解釈され、償却資産の場合は次年度以降、減価償却費計上が必要となる。

㊸の債務が記録されるのは、運営費交付金等による資産購入と、補助金による償却資産購入である。㊸の債務記帳は、国立大学法人会計の資産取得の場合の特徴的な記帳方法で、「損益均衡原則」に基づくやり方である。

㊹は資本が対応するケースであるが、3つの場合が示されている：施設費による資産購入；補助金による非償却資産購入；運営費交付金による非償却資産購入（ただしこの場合は中期計画に想定されている場合である）。

②償却資産と資本剰余金

ここでは、償却資産と資本剰余金の関係について述べる。以下に、『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』において、償却資産の取得が、資本剰余金として記録されるケースが提示されている箇所を書き出すと、

「国立大学法人等が固定資産を取得した場合において、取得原資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」

また、償却資産に関して資本剰余金が計上されるケースとしては、

「(1) 国または独立行政法人国立大学財務・

経営センターからの施設費により非償却資産又は『第83 特定の償却資産に係る会計処理』を行うこととされた償却資産を取得した場合

(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」と述べられている²⁰。

上記のように引用したが、ここの要点は、償却資産は、通常、資本としては記録されないが、財源が施設費あるいは目的積立金の場合には、資本剰余金として記録されるということである。施設費（あるいは目的積立金）による償却資産の購入が資本と解釈される理由は次の通りである。施設費の場合は、国立大学法人ではなく、国の関与により資産購入の決定・許可が行われるもので、購入された資産に生ずる減価償却費は、法人ではなく、国により別途手当てがなされるべきである。したがって減価償却費は国立大学法人の損益計算の範囲外とされ、購入資産は、資本として処理される²¹。

このほかに施設費による償却資産購入が資本剰余金となる理由については、「国との関係において、国立大学法人等の独自判断では意思決定が完結し得ない行為に起因する支出など国立大学法人等の業績を評価する手段としての損益計算に含めることが合理的ではない支出は、国立大学法人等の損益計算には含まれないものとする」と述べられている²²。

図3は、資本剰余金と特定償却資産の関係を

²⁰ 国立大学等法人会計基準等検討会議（2003）、9-10頁、第19資本金等〈注11〉1、2。

²¹ 国立大学等法人会計基準等検討会議（2003）、44頁、第78 施設費の会計処理2に「施設費によって固定資産を取得した場合は、当該資産が非償却資産であるとき又は当該資産の減価償却について「第83 特定の償却資産の減価に係る会計処理」に定める処理が行われることとされたときは、当該固定資産の取得費に相当する額を、預り施設費から資本剰余金に振り替えなければならない」と述べられている。つまり、当該資産は国により手当てされたものであるので、更新は国により行われる性質のものである。つまり国立大学法人により減価償却費の手当てが講ぜられる必要はない。したがって当該資産の購入には、資産見返債務ではなく資本剰余金が対応される。

示したものである²³。資本剰余金として記録される償却資産の財源は、施設費と目的積立金と述べたが、注23の表に従うと、前者の財源による償却資産は特定償却資産として記録され、後者の財源による償却資産は特定償却資産以外と記録される²⁴。

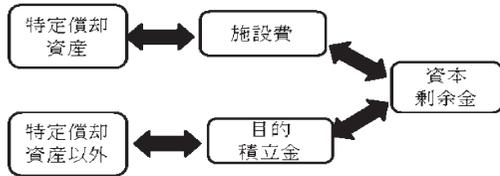


図3 資本剰余金と特定償却資産

③特定償却資産と特定償却資産以外の数値例

ここでは、国立大学法人会計において特徴的な、有形固定資産（特定償却資産と特定償却資産以外）の記帳法について述べる。

表8は、損益外減価償却累計額を説明するための数値例である。特定償却資産以外の資産に関しては、既存資産と新規資産に分類されている。既存は、当該期間前のもので、新規は当該期間に購入される資産である。また新規資産は、債務を財源としているのか、または収益によるものかにより2つに分類されている²⁵。特定償却資産以外の資産は70で、損益外資産は、すべて既存で100である。特定償却資産については

特定償却資産以外のような分類は行っていない。減価償却費の列は、各償却資産の減価償却費を示したものである。

この表8に基づき、表9の損益計算書、貸借対照表を作成する。損益計算書の収益20は、表8の収益20の数値である。資産見返債務戻入20は、新規資産40と既存資産10の減価償却費20を相殺するために設定される、同額の収益項目である。表8の減価償却費は68であるが、損益計算書には28の額が記録されている。これは、特定償却資産の減価償却費40は、ここには費用の形では記されないことによる。

表8 特定償却資産と特定償却資産以外の数値例

		償却資産	減価償却費	
特定償却資産以外	既存	10	4	
	新規	債務	40	16
		収益	20	8
	小計	70	28	
特定償却資産	既存	100	40	
総計		170	68	

貸借対照表の資産は170で（特定償却資産は100で、特定償却資産以外は70であるが、その別は貸借対照表には記されない）、減価償却累計額は-68である。資産見返債務は、新規資産40から減価償却費16を除いた24と、既存の償却

²² 国立大学等法人会計基準等検討会議（2003）、3頁、第5資本取引・損益取引区分の原則〈注6〉1。また文部科学省・日本公認会計士協会（2003）、4頁、Q5-1参照。

²³ 特定償却資産は「国立大学法人が所有する償却資産のうち、その減価に対応すべき収益の獲得が予定されないものとして特定された資産」をさす。国立大学等法人会計基準等検討会議（2003）、47頁、第83 特定の償却資産の減価に係る会計処理、参照。

²⁴ 以下の表は、償却資産と財源別の貸方項目を整理したものの一部を抜粋したものである。文部科学省・日本公認会計士協会（2003）、23頁、Q19-1、A-5。

取得財源	貸方項目	
	非償却資産の場合	償却資産の場合
施設費	資本剰余金	資本剰余金（基準第83適用の場合）
目的積立金	資本剰余金	資本剰余金

²⁵ 償却資産の取得により収益と記録されるのは、運営費交付金において財源が特定されずに償却資産が取得される場合である。注12参照。

資産10から減価償却費4を除いた6の合計30である。資本は、期首の貸借対照表により100と求められる（既存資産の合計は100）。特定償却資産の減価償却費40は、損益外減価償却累計額-40として、貸借対照表の資本の箇所に記される。

表9 損益計算書と貸借対照表（特定償却資産）

損益計算書			
減価償却費	28	収益	20
利益	12	資産見返負債戻入	20
計	40	計	40

貸借対照表			
資産	170	資産見返負債	30
減価償却累計額	-68	資本	100
		損益外減価償却累計額	-40
		利益	12
計	102	計	102

表9では、減価償却費28>資産見返負債戻入20、の不等式が見出されるが、これは一般的に成立する関係式である。資産見返負債戻入の記帳は、債務対応で入手された償却資産にのみあてはまる項目で、それ以外の償却資産：表8の20には該当しない。したがって、一般に減価償却費>資産見返負債戻入となる。減価償却費28のうち、資産見返負債戻入により相殺されるのは20で、残りの8が費用となる。収益は20であるので、利益は12となる。

II節では、国立大学法人会計の記帳方法を概観してきたが、簡単に国立大学法人会計の特徴をまとめてみる。I節の2.でも述べたように、国立大学法人会計は、「損益均衡原則」を組み込みながら損益計算が行われている。図4に示したように、償却資産は、「損益均衡原則」に端を発して、減価償却費の有無により、有形固定資産（特定償却資産）と有形固定資産（特定償却資産以外）に分類される。前者の場合には、

施設費等による償却資産の取得は、資本と見なされ、減価償却費は、損益計算書に記録されず、直接、損益外減価償却累計額として資本から控除される。後者の場合には、償却資産の取得には、債務が対応し、減価償却費に対して、資産見返負債戻入が記録され損益が均衡する。損益計算を行うために、3つの択一的基準：期間進行基準、費用進行基準、成果進行基準が提示されているが、法人会計では、一定の損益を確保するために原則として期間進行基準が採用されている。このように、「損益均衡原則」と「損益計算」の2つの考え方にに基づき、国立大学法人会計の特徴的な記録方法が導出される。

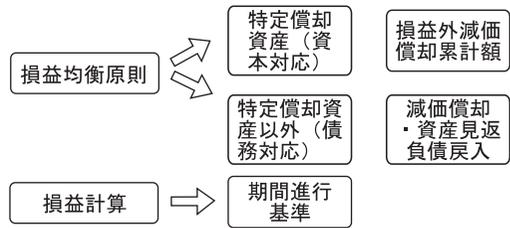


図4 損益計算と損益均衡原則

III. 鹿児島大学の財務諸表

本節の記述は、国立大学法人鹿児島大学法定公開情報等ホームページ掲載の財務諸表（鹿児島大学財務諸表HP）をベースに、国立大学法人鹿児島大学の損益計算書、貸借対照表を概観したものである。はじめに、開始貸借対照表の導出、運営費交付金債務の使途、償却費（損益内と損益外）、資本剰余金と利益剰余金の4点に関して概説する。

1. 主要項目等の検討

①開始貸借対照表の導出。

国立大学法人鹿児島大学の財務情報は、鹿児島大学ホームページに第1期から第5期まで掲

載されている。第1期（平成16年4月1日～平成17年3月31日）は、初めて作成された財務諸表ということになる。第1期の財務諸表に掲載されている貸借対照表は、平成17年3月31日現在の第1期の期末のものであるが、国立大学法人立上げの貸借対照表：平成16年4月1日付のものは鹿児島大学ホームページに掲載されていない。ここでは、手始めに鹿児島大学の開始貸借対照表を求めることを試みる。発足当初：平成16年4月1日付の開始貸借対照表を求めるには、平成16年度末貸借対照表、平成16年度損益計算書及び鹿児島大学財務諸表HPの附属明細書（1）固定資産の取得及び処分並びに減価償却費（「第83 特定の償却資産の減価に係る会計処理」による損益外減価償却相当額も含む。）の明細（固定資産取得等明細と呼ぶ）、（8）借入金の明細等の財務諸表から推計する²⁶。

平成16年4月1日付貸借対照表における有形固定資産における土地、建物等は、附属明細書（1）から、それぞれ538.71、323.54と直接求められる²⁷。無形固定資産と、その他の資産に関しては記録はないので、ゼロと考えた²⁸。

固定負債、流動負債に関しては、以下のようにして求めた。

附属明細書（8）では、国立大学財務・経営センター債務負担金期首残高に関して、固定負債と流動負債の合計金額111.21は提示されているが、固定、流動それぞれの数値は示されてい

ない。表10の斜体で示された数値のみが附属明細書（8）には提示されている。当期減少の9.40は、固定、流動の別は明記されていないが、平成16年度に返済されたので流動負債と考えた²⁹。その結果、国立大学財務・経営センター債務負担金の期首残高に関する固定負債、流動負債は、表10に示されているように、それぞれ92.48、18.72と推計した。

附属明細書（8）では、産業投資特別会計からの借入金期首残高に関して、固定負債、流動負債合計の数値41.17は提示されているが、固定、流動それぞれの数値は示されていない。表11の斜体で示された数値のみが附属明細書（8）には提示されている。当期減少の0.55は、固定、流動の別は明記されていないが、16年度に返済されたので流動負債と考えた。また施設費貸付金当期増加7.90は、返済期限が平成42年であるので固定負債の増加と考えられる³⁰。その結果、産業投資特別会計からの借入金と施設費貸付金合計の期首残高に関する固定負債、流動負債は、それぞれ27.08、14.09と推計した。平成16年度貸借対照表では、産業投資特別会計からの借入金と施設費貸付金の合計は、固定負債に関しては、長期借入金、流動負債に関しては、一年以内返済予定長期借入金とよばれている。

²⁶ 発足当初の貸借対照表を導くために必要な附属明細書中の資料は、鹿児島大学HP平成16年度財務諸表、8頁、附属明細書（1）固定資産の取得等の明細、11頁、附属明細書（8）借入金の明細である。

²⁷ もとの資料の単位は千円であるが、ここでは簡単化のため、億円で表示する。十万円のを四捨五入した。また538.71、323.54の数値は、本稿の終りに附表として附属明細書（1）固定資産取得等の明細を掲載したのでその表を参照。

²⁸ 注27参照。

²⁹ 平成16年度に返済されたわけであるから、9.40は流動負債と考えた。

³⁰ 返済期限の平成42年は、附属明細書（8）借入金の明細に明記されている。

表10 国立大学財務・経営センター債務負担金
(単位：億円)

区分	期首残高	当期増加	当期減少	期末残高
国立大学財務・ 経営センター 債務負担金	111.21		9.40	101.81
固定負債	92.48			92.48
流動負債	18.72		-9.40	9.32

出所：平成16年度国立大学法人鹿児島大学財務諸表HP、1頁、貸借対照表、11頁、附属明細書(8)借入金の明細。

表11 産業投資特別会計からの借入金・施設費貸付金
(単位：億円)

区分	期首残高	当期増加	当期減少	期末残高
産業投資特別 会計からの借 入金	41.17		0.55	40.62
施設費貸付金		7.90		7.90
固定負債	27.08	7.90		34.98
流動負債	14.09		-0.55	13.54

出所：平成16年度鹿児島大学財務諸表HP、1頁、貸借対照表、11頁、附属明細書(8)借入金の明細。

まとめると、固定負債に関しては、国立大学財務・経営センター負担金92.48、長期借入金27.08、流動負債に関しては、1年以内返済予定国立大学財務・経営センター負担金18.72、1年以内返済予定長期借入金14.09である。期首貸借対照表に関して、資産、負債の記入項目は上記の通りである。資本金は差引計算により、709.88と求められる。このようにして、表12の開始貸借対照表が求められる³¹。

表12 開始貸借対照表(平成16年4月1日)
(単位：億円)

固定資産	862.25	固定負債	119.56
土地	538.71	国立大学財務・経営センター負担金	92.48
建物・構築物等	323.54	長期借入金	27.08
流動資産	0.00	流動負債	32.81
		1年以内返済予定国立大学財務・経営センター債務負担金	18.72
		1年以内返済予定長期借入金	14.09
		資本の部	709.88
		資本金	709.88
計	862.25	計	862.25

②運営費交付金債務の使途

平成16年度運営費交付金債務に関する記述は、鹿児島大学財務諸表HP附属明細書(15)運営費交付金債務及び運営費交付金収益の明細の表に見られる。附属明細書(15)が表13に示されている。当期交付額は164.19であるが、その内訳は、運営費交付金収益155.19、資産見返運営費交付金3.39、資本剰余金0.00、運営費交付金債務5.61である。つまり、交付額164.19のうち、執行額は158.59で、未執行額が5.61となる。

このほかに、損益計算書、貸借対照表を参照すると、資産見返運営費交付金等3.79(出所：平成16年度貸借対照表)、資産見返運営費交付金等戻入0.14(出所：平成16年度損益計算書)の数値が見出されるので、この数値と、さきの表13の関連性に関しても若干触れてみる。図5は、表13と、損益計算書、貸借対照表に基づいて、運営費交付金債務の使途を提示したもので

³¹ 附属明細書(1)の注)をここに書きだしておく、「注)当期増加額には、国から無償譲与された機械装置3,918千円、工具器具備品2,857,905千円、図書4,528,039千円、美術品・收藏品28,789千円、車両運搬具48,621円、ソフトウェア63,202千円、電話加入権3,965千円、長期前払費用240千円、投資その他資産86,000千円を含めて記載しております。」と、記されているように、図書等の資産は、期首残高には記帳されないで、有形固定資産(償却費損益内)当期増加額の箇所に記帳されている。これは、図書等は、国立大学法人の財産的基礎を提供するものではない、という考え方に基づくものと予想される。16年度中に図書等を取得したものとみなして、有形固定資産(償却費損益内)増加額として記録されている。平成16年度鹿児島大学財務諸表HP、8頁、附属明細書(1)固定資産取得等の明細。図書の当期増加額は4,586,255千円である。

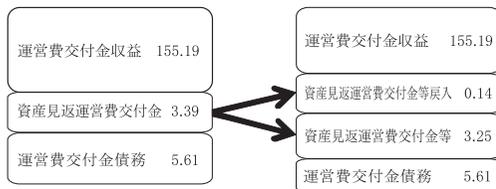
表13 平成16年度運営費交付金債務の使途

(単位：億円)

期首 残高	交付金 当期交 付額	当期振替額			小計	期末 残高
		運営費 交付金 収益	資産見 返運営 費交付 金収益	資本利 余金		
	164.19	155.19	3.39		158.59	5.61

出所：平成16年度鹿児島大学財務諸表HP、18頁、附属明細書（15）運営費交付金債務及び運営費交付金収益の明細。

(単位：億円)



出所：平成16年度鹿児島大学財務諸表HP、1頁、貸借対照表、2頁、損益計算書、18頁、附属明細書（15）運営費交付金債務及び運営費交付金収益の明細。

図5 運営費交付金債務の使途

ある。運営費交付金当期交付額は、164.19で、表13のデータを図示すると、図5の左側にように描かれる。資産見返運営費交付金3.39から、資産見返運営費交付金等戻入0.14が行われたと仮定すると、資産見返運営費交付金の残高は、3.25（＝3.39－0.14）となる。貸借対照表では資産見返運営交付金等は、3.79であるが、差額0.54（＝3.79－3.25）は、「等」が付されているので、その他の資産見返債務が加わったものと考えられる。

③有形固定資産（損益内、損益外）³²

表14は、平成16年度鹿児島大学財務諸表の附属明細書（1）固定資産取得等の明細から作成した、損益内、損益外別有形固定資産と減価償

却累計額の表である。有形固定資産全体の減価償却累計額は、34.42、有形固定資産（償却費損益外）のそれは20.32、有形固定資産（償却費損益内）のそれは、14.10である。期首残高、当期増加額に関する減価償却累計額の数値はこの資料では与えられていない。

表14 有形固定資産（償却費損益内、損益外）

(単位：億円)

		期首残高	当期増加 額純	期末残高
損益内	資産	18.27	96.37	114.64
	減価償却累計額			-14.10
損益外	資産	305.27	0.61	305.88
	減価償却累計額			-20.32
計	資産	323.54	96.98	420.52
	減価償却累計額			-34.42

出所：平成16年度鹿児島大学財務諸表HP、8頁、附属明細書（1）固定資産取得等の明細。

表15は、減価償却費等に関連する数値を、表14のほかに平成16年度の財務諸表から導き、損益計算書、貸借対照表の形式で書き出したものである。また有形固定資産（償却費損益内）の減価償却累計額14.10、減価償却費13.07、資産見返負債戻入7.92の3者の関係を表示したもの

表15 減価償却費に関する損益計算書・貸借対照表

(単位：億円)

損益計算書

減価償却費： 13.07	資産見返 負債戻入：7.92
-----------------	-------------------

貸借対照表

減価償却累計額： -34.42（内：損益内 14.10）	損益外減価償却累 計額：-20.32
------------------------------------	-----------------------

出所：表14に同じ。

³² 平成16年度鹿児島大学財務諸表HP、附属明細書（1）固定資産取得等の明細では、有形固定資産（償却費損益内）有形固定資産（償却費損益外）の用語が使用されているが、平成17年度以降の同附属明細書では、それらにかわり、それぞれ有形固定資産（特定償却費以外）、有形固定資産（特定償却費）の用語が用いられている。ここでは、16年度の用語を使用した。

が図6である³³。

本来、減価償却累計額（損益内）と減価償却費は一致すべきであるが、1.03（＝14.10－13.07）の差額が存在する³⁴。減価償却費と資産見返負債戻入の差額は、5.05であるが、これには、運営費交付金等において、財源が特定されずに、購入された償却固定資産、あるいは発足当初から存在する損益内有形固定資産の、減価償却費が含まれるかも知れない³⁵。5.05の差額を補てんする収益は存在しないので、この減価償却費に関しては、「損益均衡原則」は成立していない。

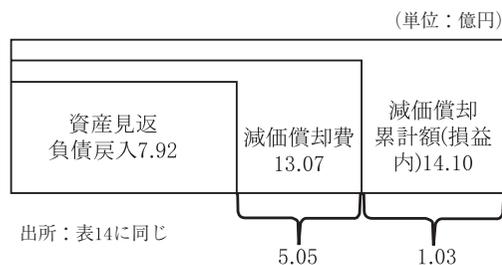


図6 減価償却費と減価償却累計額の関係

④資本剰余金と利益剰余金

i) 資本剰余金

表16は、平成16年度資本剰余金の明細を示す

ために提示したものである。資本剰余金期末残高20.93は、施設費1.28と承継19.65（19.77－0.12）の2項目のみから成る。損益外減価償却累計額は、20.32で、それを差し引いた資本剰余金の期末残高は0.62である。損益外減価償却累計額は、控除項目で、すべて資本剰余金から差し引かれている³⁶。

表16 平成16年度資本剰余金の明細

(単位：億円)

	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高
資本剰余金				
施設費	—	1.28	—	1.28
承継	—	19.77	0.12	19.65
計		21.05	0.12	20.93
損益外減価償却累計額(△)		20.32	0.09	20.32
差引計	—	0.73	0.11	0.62

出所：平成16年度鹿児島大学財務諸表HP、13頁、附属明細書(12)資本金及び資本剰余金の明細。

ii) 目的積立金と積立金

利益剰余金は、前中期目標期間繰越積立金、目的積立金、積立金、当期末処分利益の4項目から成る。国立大学法人で生じた利益は、文部科学大臣により、経営努力により生じたもの

³³ 平成16年度損益計算書では、減価償却費13.07は、各経費に埋没して明示されておらず、平成16年度鹿児島大学財務諸表HP、14－17頁、附属明細書(14)業務費及び一般管理費の明細中に記載されている。減価償却費は以下の通りである：教育経費：2.77、研究経費：2.28、診療経費（設備関係費）：7.35、教育研究支援経費：0.38、一般管理費：0.29、計：13.07。

³⁴ この1.03には、受託研究費等が考えられる。受託研究費の場合には、資産の減価は、減価償却費と記されずに受託研究費と記録されるので、減価償却費には含まれないが、減価償却累計額には含まれる。Ⅱ節、3、②の数値例参照。

³⁵ 注12参照。

³⁶ 図3に資本剰余金と特定償却資産の関係を示したが、この関係に単純に基づき、フローで考えると、特定償却資産増加額＋目的積立金を財源とする特定償却資産以外増加額＝資本剰余金増加額の式が得られる。表は各年度の両者の数値を示したものである。この表を見る限り上記の関係は見られない。

(単位：億円)

	16	17	18	19	20
有形固定資産(特定償却資産)増加額	0.73	14.91	8.99	24.11	19.45
資本剰余金増加額	21.05	46.85	5.81	11.35	16.62

出所：各年度鹿児島大学財務諸表HP、附属明細書(1)固定資産取得等の明細、(12)資本金及び資本剰余金の明細。

と認められた場合は、目的積立金に、そうでない場合は積立金に分類される。目的積立金は、翌年度以降中期計画で定めた用途に使用可能である。積立金は、翌年度以降損失補填に使用可能である。中期目標期間最終年度には、目的積立金・積立金の残余は積立金として整理され、当該積立金は文部科学大臣の認可が得られれば、次期中期目標期間に繰越すことが可能である。これが前中期目標期間繰越積立金である³⁷。

表17は、鹿児島大学の当期末処分利益、目的積立金（教育研究環境整備積立金）、積立金の年度別数値の推移を示したもので、図7は、表

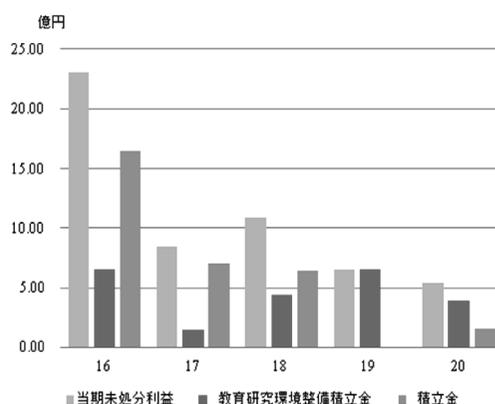
表17 未処分利益等の推移

(単位：億円)

	16	17	18	19	20
当期末処分利益	23.06	8.48	10.89	6.55	5.46
教育研究環境整備積立金	6.59	1.42	4.41	6.55	3.88
積立金	16.48	7.06	6.48	0.00	1.58

出所：各年度鹿児島大学財務諸表HP、附属明細書(13)積立金等の明細および目的積立金の取崩しの明細。(20年度は案)

17をグラフ化したものである。平成16年度の当期末処分利益は23.06であるが、経営努力により生じた利益と認められた目的積立金は6.59で、残りの16.48は積立金である。平成19年度の利益6.55はすべて目的積立金と認められている。



出所：表17に同じ。

図7 目的積立金と積立金

iii) 利益剰余金の推移

鹿児島大学の利益剰余金を具体的に見てゆく。表18は、未処分利益と目的積立金等の関係を示したものである。11行目に利益剰余金が表示され、

表18 未処分利益と目的積立金等の推移

(単位：億円)

		16	17	18	19	20
当期純利益	1	23.06	8.48	10.07	4.72	4.65
目的積立金取崩し	費用	2		0.82	1.83	0.81
	固定資産	3		0.86	0.29	1.85
	計	4		1.68	2.12	2.66
当期総利益	5	23.06	8.48	10.07+0.82=10.89	4.72+1.83=6.55	4.65+0.81=5.46
目的積立金への割当	6		6.59	1.42	4.41	6.55
積立金への割当	7		16.48	7.06	6.48	0.00
未処分利益	8	23.06	8.48	10.89	6.55	5.46
目的積立金	9		6.59	6.59-1.68+1.42=6.33	6.33-2.12+4.41=8.61	8.61-2.66+6.55=12.50
積立金	10		16.48	16.48+7.06=23.54	23.54+6.48=30.02	30.02+0=30.02
利益剰余金	11	23.06	31.54	40.75	45.18	47.98

出所：各年度鹿児島大学財務諸表HP、附属明細書(13)積立金等の明細及び目的積立金の取崩しの明細。

³⁷ 国立大学法人会計基準等検討会議(2003)、26頁、第54および新日本監査法人編(2004)、23-26頁参照。

8-10行は利益剰余金の構成を示すもので、8-11行は、貸借対照表の一部である。2、3行は、各年度における目的積立金の取崩しを示している。2行は、費用に、3行は、固定資産購入にそれぞれあてられる。

開始年度末の利益剰余金は、23.06である。

その構成は、当期末処分利益のみで、単純である。次年度17年度末のそれは、31.54で、その構成は、当期末処分利益8.48、教育研究環境整備積立金6.59及び積立金16.48の3者から成る。後者の2つに関しては、前年度の23.06が、6.59と16.48に分割されている。18年度末の利益剰余金の構成も17年度末のそれと同じであるが、今回は若干複雑である。

18年度の当期総利益は10.89であるが、前2年度と異なる点は、当期純利益がそのまま当期総利益になっていない点である。18年度の当期総利益10.89は、当期純利益10.07と目的積立金取崩額（費用）0.82の和である³⁸。18年度の目的積立金6.33は、17年度末の目的積立金6.59から、18年度の目的積立金取崩額1.68を差引き、18年度の目的積立金1.42を加えたものである。18年度の積立金23.54は、17年度末の積立金16.48に、18年度の積立金7.06を加えたものである。19年度も同様にして導かれる。19年度末の目的積立金は8.61、積立金は30.02、未処分利益は6.55となる。

2. 平成16年度財務諸表

①損益計算書

第1期（平成16年度）の損益計算書の簡略版が表19に示されている。表19の損益計算書の運営費交付金収益、授業料収益、受託研究等収益

等（受託研究等収益、受託事業等収益、補助金等収益）、寄付金収益の4項目は、受入時は債務として記録され、後に収益化される項目である。他の3項目：入学金・検定料収益、附属病院収益、財務収益等は資金受入時に収益と記録される項目である。

表19 平成16年度損益計算書

(単位：億円)

教育経費	31.41	運営費交付金収益	155.19
研究経費	15.72	授業料収益	56.74
診療経費	79.49	入学金・検定料収益	9.69
教育研究支援経費	3.04	附属病院収益	134.30
受託研究費等	6.62	受託研究等収益等	7.50
人件費	226.31	寄付金収益	8.03
一般管理費	2.41	資産見返負債戻入	7.92
財務費用・雑損	4.03	財務収益・雑益	3.37
経常利益	13.73		
計	382.75	計	382.75
臨時損失	21.53	経常利益	13.73
当期純利益	23.06	臨時利益	30.87
計	44.60	計	44.60

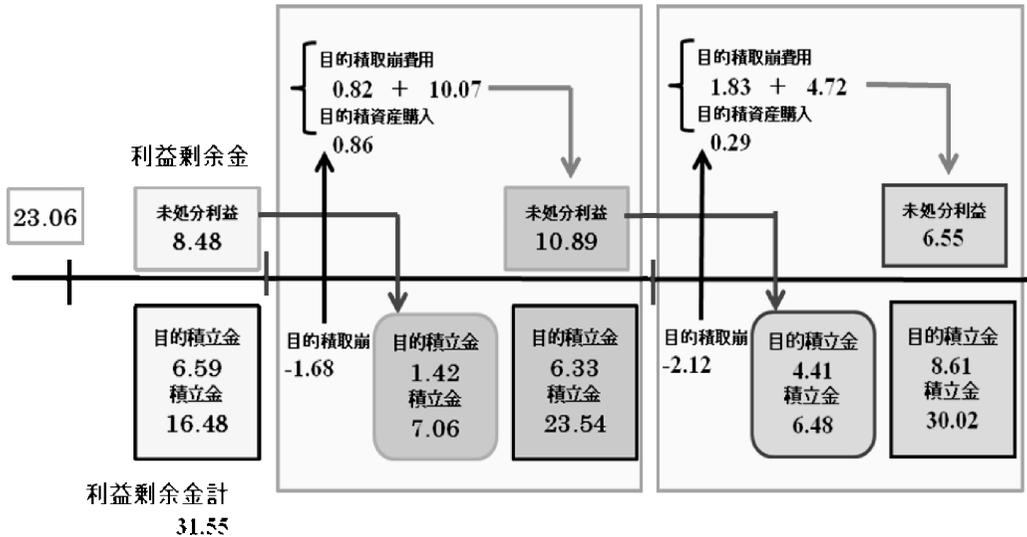
出所：平成16年度鹿児島大学財務諸表HP、2頁、損益計算書。

収益の最大項目は運営費交付金収益155.19で、経常収益の41%を占める。次の項目は、附属病院収益の134.30で、35%である。費用の最大項目は、人件費の226.31で、経常費用の61%を占める。経常収益、経常費用の合計は、それぞれ382.75、369.02で、経常利益は、13.73である。この経常利益に、臨時損失と利益を加減することにより、当期純利益23.06が得られる。

図9は、円グラフにより視覚的に費用、収益各項目の構成を示したものである。また図9には、平成16年度の表に加えて、平成20年度の損益計算書の円グラフを提示している。この2つ

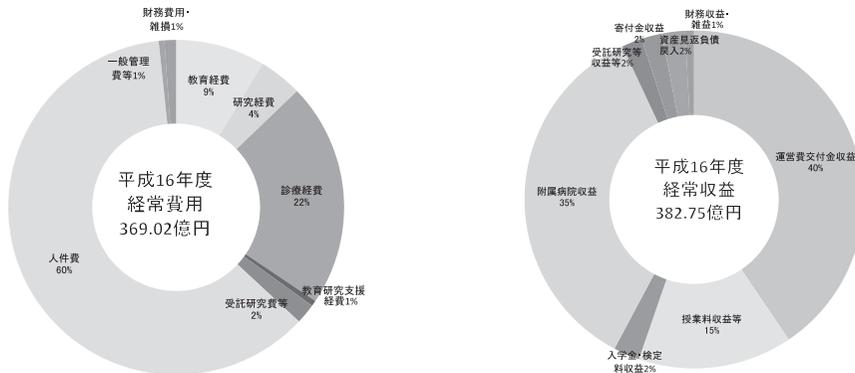
³⁸ 当期総利益に関しては、II節、3、③参照。

(単位：億円)



出所：表18に同じ。

図8 目的積立金と積立金の流れ



出所：表19に同じ。

図9 平成16年度損益計算書

のグラフを比較すると、その構成比に大きな変化はないことがわかる。

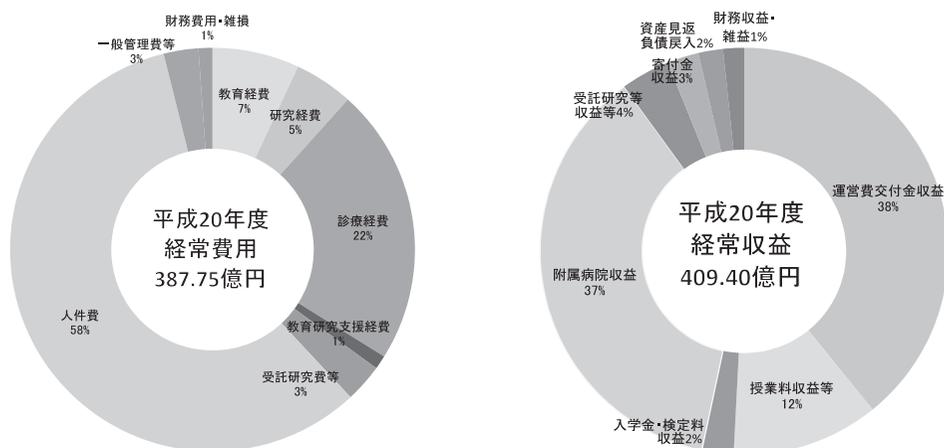
②貸借対照表

表20は、第1期（平成16年度）末の貸借対照表を示したものである。図11は、視覚的に貸借対照表の各項目を示したものである。

資産総額は1027.78である。固定資産は、

926.74で、流動資産は、101.04である。流動負債は、90.81で、そのうち運営費交付金債務等25.01の内訳は、表21に示されているが、この債務は第3者に返済する必要のない形式的債務である。実際に返済されなければならない流動負債は、65.80となる。

固定負債203.42のうち、71.26が資産見返負債で、これは返済義務のないもので、減価償却



出所：平成20年度鹿児島大学財務諸表HP，2頁，損益計算書。

図10 平成20年度損益計算書

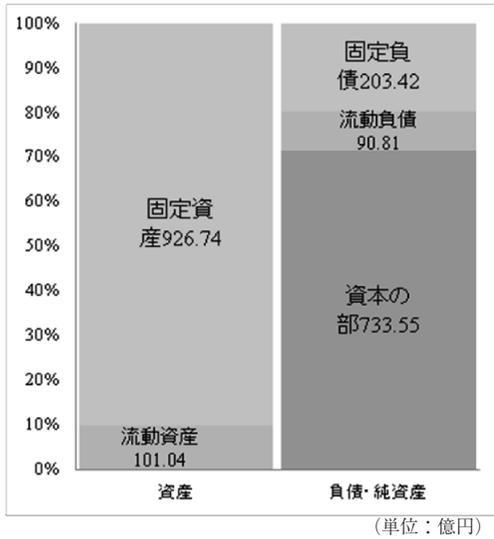
表20 平成16年度貸借対照表（平成17年3月31日）

(単位：億円)

固定資産	926.74	固定負債	203.42
土地	538.71	資産見返負債	71.26
建物・構築物等	420.8	国立大学財務・経営センター負担金	92.48
減価償却累計額	-34.41	長期借入金	34.98
無形固定資産	0.75	その他	4.70
投資その他の資産	0.86	流動負債	90.81
流動資産	101.04	運営費交付金債務等	25.01
現金及び預金	72.09	1年以内返済予定国立大学財務・経営センター債務負担金	9.33
未収附属病院収入等	23.56	1年以内返済予定長期借入金	13.54
その他流動資産	5.39	未払金等	42.93
		資本の部	733.55
		資本金	709.88
		資本剰余金	20.93
		損益外減価償却累計額	-20.32
		利益剰余金	23.06
計	1027.78	計	1027.78

出所：平成16年度鹿児島大学財務諸表HP，1頁，貸借対照表。

費の発生に伴い収益化される債務である。資産見返負債71.26の詳細を表示すると、表22のよう示される。資産見返物品受贈額が65.31で、その大半をしめている。



出所：平成16年度鹿児島大学財務諸表HP, 1頁, 貸借対照表。

図11 平成16年度貸借対照表

表21 運営費交付金債務等の内訳

(単位: 億円)

運営費交付金債務	5.61
寄付金債務	18.35
前受受託研究費等	0.10
前受受託事業費等	0.00
預り金	0.96
運営費交付金債務等計	25.02

出所：平成16年度鹿児島大学財務諸表HP, 1頁, 貸借対照表。

表22 資産見返負債の内訳

(単位: 億円)

資産見返運営費交付金等	3.79
資産見返寄付金	2.12
建設勘定見返施設費	0.02
資産見返物品受領額	65.31
特許権仮勘定見返運営費交付金	0.03

出所：平成16年度鹿児島大学財務諸表HP, 1頁, 貸借対照表。

③貸借対照表増分表

第1期（平成16年度）

さきに導いた開始貸借対照表, 表12 (112頁)を再度参照する。資産に関しては, 流動資産は0.00で, 固定資産862.25のみから構成されている。建物・構築物等323.5のうち, 有形固定資産(償却費損益内)は, 18.27で, 大半は損益外である。負債は, 固定負債119.56, 流動負債32.81を合計すると, 152.37で, 資本金は, 709.88である。

1年後の期末貸借対照表が, 表20 (18頁)である。期首と期末の貸借対照表を比較することにより, この1年間に生じた資産・負債・資本等の変動を知ることができる。表20の期末貸借対照表から, 表12の期首貸借対照表を引いて得られたのが表23である。表23は, 平成16年度1年間の, 資産, 負債, 資本の各項目の増分を示すものである。固定資産に関しては, 建物・構築物等が97.26増加している。減価償却累計額が-34.41である。流動資産に関しては, 現金及び預金が72.09, 未収附属病院収入等が23.56, その他5.39増加している³⁹。固定負債の増加は, 83.86であるが, そのうち資産見返負債が71.26と大半を占めている。流動負債の増分は58.00であるが, 運営費交付金債務等の増分が25.01, 未払金等の増分が42.93である。資本に関しては, 資本剰余金の増加が20.93で, 損益外減価償却累計額の増加が-20.32である。

建物・構築物等の増加は97.26(そのうち96.37が償却費損益内)であるが, その財源の大半は, 資産見返負債71.26によってまかなわれている。⁴⁰このほかに長期借入金増分7.90,

³⁹ 未収附属病院等収入は, 貸借対照表中の未収学生納付金収入, 未収附属病院収入, その他未収金の合計である。その他は, たな卸資産, 医薬品及び診療材料, 前払費用, 立替金の合計である。

⁴⁰ 96.37については, 平成16年度鹿児島大学財務諸表HP, 8頁, 附属明細書(1)固定資産取得等の明細参照。

表23 貸借対照表増分（平成16年4月1日～平成17年3月31日）

（単位：億円）

固定資産	64.49	固定負債	83.86
土地	0.00	資産見返負債	71.26
建物・構築物等	97.26	国立大学財務・経営センター負担金	0.00
減価償却累計額	-34.41	長期借入金	7.90
無形固定資産	0.75	その他	4.70
投資その他の資産	0.86	流動負債	58.00
流動資産	101.04	運営費交付金債務等	25.01
現金及び預金	72.09	1年以内返済予定国立大学財務・経営センター債務負担金	-9.39
未収附属病院収入等	23.56	1年以内返済予定長期借入金	-0.55
その他流動資産	5.39	未払金等	42.93
		資本の部	23.67
		資本金	0.00
		資本剰余金	20.93
		損益外減価償却累計額	-20.32
		利益剰余金	23.06
計	165.55	計	165.55

出所：各年度鹿児島大学財務諸表HP，貸借対照表。

資本剰余金増分20.93等が考えられる。

3. 5年間の貸借対照表の増分

① 5年間の貸借対照表増分表の特徴

表24は、年度別に5年間の貸借対照表を基礎に、資産、負債、資本の増分を示したものである。図12は、表24に基づき作成した年度別の資

表24 資産、負債、資本増分の推移

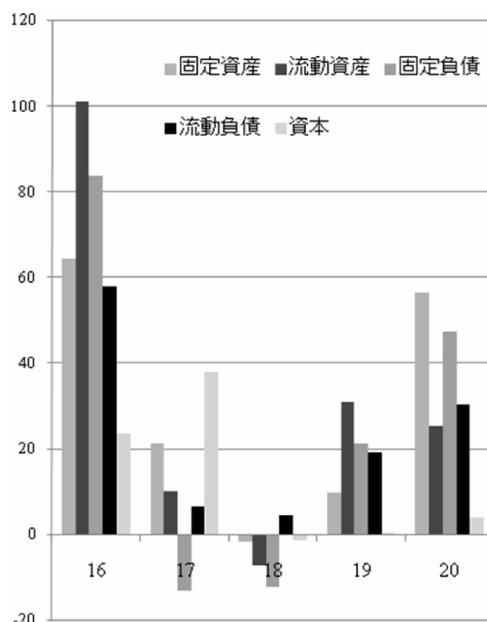
（単位：億円）

	16	17	18	19	20
固定資産増分	64.49	21.26	-1.59	9.80	56.33
流動資産増分	101.04	10.08	-7.20	30.94	25.26
固定負債増分	83.86	-13.2	-12.11	21.33	47.42
流動負債増分	58.00	6.51	4.62	19.04	30.28
資本増分	23.67	38.03	-1.30	0.37	3.89

出所：各年度鹿児島大学財務諸表HP，貸借対照表。

産・負債・資本増分表である。また、表25は、平成16～21年度の5年間の貸借対照表の増分を示した表である（ただし平成16年度に関しては、

既に表23に掲載済み）。この表24、図12、表25を参考にしながら5年間における貸借対照表の特徴を見てゆく。



出所：表24に同じ。

（単位：億円）

図12 年度別資産、負債、資本増分の推移

表25 貸借対照表増分表

平成17年度増分表

(単位：億円)

固定資産	21.26	固定負債	-13.20
土地	0.00	資産見返負債	-1.09
建物・構築物等	49.27	国立大学財務・経営センター負担金	-9.34
減価償却累計額	-34.43	長期借入金	-26.04
無形固定資産	0.45	その他	23.27
投資その他の資産	6.00	流動負債	6.51
流動資産	10.08	運営費交付金債務等	8.65
現金及び預金	8.16	1年以内返済予定国立大学財務・経営センター債務負担金	0.01
未収附属病院収入等	0.89	1年以内返済予定長期借入金	-13.13
その他流動資産	1.03	未払金等	10.98
		資本の部	38.03
		資本金	0.00
		資本剰余金	46.72
		損益外減価償却累計額	-17.17
		利益剰余金	8.49
計	31.34	計	31.34

平成18年度増分表

(単位：億円)

固定資産	-1.59	固定負債	-12.11
土地	0.00	資産見返負債	-1.55
建物・構築物等	18.53	国立大学財務・経営センター負担金	-9.27
減価償却累計額	-35.34	長期借入金	-0.57
無形固定資産	0.52	その他	-0.72
投資その他の資産	14.70	流動負債	4.62
流動資産	-7.20	運営費交付金債務等	5.83
現金及び預金	-8.65	1年以内返済予定国立大学財務・経営センター債務負担金	-0.07
未収附属病院収入等	1.70	1年以内返済予定長期借入金	0.16
その他流動資産	-0.25	未払金等	-1.30
		資本の部	-1.30
		資本金	0.02
		資本剰余金	5.65
		損益外減価償却累計額	-16.15
		利益剰余金	9.21
計	-8.79	計	-8.79

発足年度の16年度は、5年間の中で、資本を17～20年度に関して簡単に概観する。
 除く他の4項目は最も大きな伸びを示している。(1) 17年度の特徴は、資本の増分が最も大きい
 16年度に関しては、先に述べたので、ここでは、いということ、その額は38.03である。その

平成19年度増分表

(単位：億円)

固定資産	9.80	固定負債	21.33
土地	0.00	資産見返負債	2.50
建物・構築物等	56.75	国立大学財務・経営センター負担金	-8.54
減価償却累計額	-36.98	長期借入金	17.53
無形固定資産	0.00	その他	9.84
投資その他の資産	-9.97	流動負債	19.04
流動資産	30.94	運営費交付金債務等	1.17
現金及び預金	28.72	1年以内返済予定国立大学財務・経営センター債務負担金	-0.74
未収附属病院収入等	2.77	1年以内返済予定長期借入金	0.00
その他流動資産	-0.55	未払金等	18.61
		資本の部	0.37
		資本金	-0.03
		資本剰余金	11.25
		損益外減価償却累計額	-15.33
		利益剰余金	4.42
計	40.73	計	40.73

平成20年度増分表

(単位：億円)

固定資産	56.33	固定負債	47.42
土地	0.00	資産見返負債	17.09
建物・構築物等	84.22	国立大学財務・経営センター負担金	-7.95
減価償却累計額	-33.24	長期借入金	36.36
無形固定資産	0.20	その他	1.92
投資その他の資産	5.11	流動負債	30.28
流動資産	25.26	運営費交付金債務等	-0.46
現金及び預金	2.07	1年以内返済予定国立大学財務・経営センター債務負担金	-0.57
未収附属病院収入等	0.68	1年以内返済予定長期借入金	1.04
その他流動資産	22.50	未払金等	30.27
		資本の部	3.89
		資本金	0.00
		資本剰余金	16.63
		損益外減価償却累計額	-15.53
		利益剰余金	2.80
計	81.60	計	81.60

出所：各年度鹿児島大学財務諸表HP，貸借対照表。

構成は、資本剰余金46.8、損益外減価償却累計額-17.2、利益剰余金8.5である。他の年度に比して、資本剰余金の伸びが大であるが、この内容は、すべて施設費46.72によるものである⁴¹。

⁴¹ 平成20年度鹿児島大学財務諸表HP，1頁，貸借対照表参照。

また、固定負債増分は最小である。

(2) 18年度の特徴は、各項目の変動が小さいことである。またマイナス項目が多く、プラスの数値は、流動負債項目のみである。

(3) 19年度は、資本のみマイナスで、他の項目はプラスの数値を示している。流動資産の伸びが大きいことが19年度の特徴である。

(4) 20年度の貸借対照表の伸び(増分)の特徴は、初年度である16年度を除くと、各資産・負債・資本項目が前年度に比して大きく伸びていることである。建物・構築物等の伸びは84.22であるが、それは資産見返負債17.11、長期借入金36.36、資本剰余金16.63等を財源にして手当てされていることが予想される。流動資産の伸びは25.26で、中でもその他流動資産の伸びが21.50と著しい。具体的には、有価証券

の伸びによるものである⁴²。減価償却累計額の増分は、-33.24であるが、そのうち損益外減価償却累計額増分は-15.53である。

②平成20年度貸借対照表

平成20年度は、中期計画の終了から数えて2番目の年度であるが、中期計画の終了する平成21年度には次期中期計画のために利益の処分等が行われなければならない。簡単に、終了時の処分についてみてゆく。表26は、平成20年度の貸借対照表である。流動負債は、151.26である。流動負債中の運営費交付金債務等40.20の内訳は表27に提示されている。そのうち運営費交付金債務13.77を除いた26.43(40.20-13.77)は、実際に第3者に返済を要請される債務ではない。

表26 平成20年度貸借対照表(平成21年3月31日)

(単位:億円)

固定資産	1012.54	固定負債	246.86
土地	538.71	資産見返負債	88.21
建物・構築物等	629.57	国立大学財務・経営センター負担金	57.38
減価償却累計額	-174.4	長期借入金	62.26
無形固定資産	1.92	その他	39.01
投資その他の資産	16.70	流動負債	151.26
流動資産	160.12	運営費交付金債務等	40.20
現金及び預金	102.39	1年以内返済予定国立大学財務・経営センター債務負担金	7.96
未収附属病院収入等	29.60	1年以内返済予定長期借入金	1.61
その他流動資産	28.12	未払金等	101.49
		純資産の部	774.54
		資本金	709.87
		資本剰余金	101.18
		損益外減価償却累計額	-84.50
		教育環境整備積立金	12.50
		積立金	30.02
		当期末処分利益	5.46
計	1172.66	計	1172.66

出所:平成20年度鹿児島大学財務諸表HP, 1頁, 貸借対照表。

⁴² 注41参照。

表27 平成20年度運営費交付金債務等の内訳

(単位：億円)

運営費交付金債務	13.77
寄付金債務	24.12
前受受託研究費等	0.33
前受受託事業費等	0.05
前受金	0.00
預り金	1.93
運営費交付金債務等計	40.20

出所：平成20年度鹿児島大学財務諸表HP，1頁，貸借対照表。

したがって実際に返済の必要な流動負債は151.26から26.43を差し引いた124.87である⁴³。20年度の当期末処分利益は、5.46であるが、そのうち1.58は、積立金で、目的積立金は3.88と予想される⁴⁴。積立金の累計額は31.60と見込まれ(表18参照)、先の運営費交付金債務13.77(表27)とこの31.60の合計45.37は、中期計画の最終年度には国庫に返還することが見込まれるので法人にとっては大きな負担である。目的積立金は、16.38と予想されるが、これは、原則、第1次中期計画の最終年度に当たる21年度で消化することになっている。

第1次中期計画(平成16-平成21年度)のうち最初の5年次の財務諸表を用いて鹿児島大学の財務状況を概観したが、時期的には、最終年次の21年度の財務諸表の公表を含めての総括が望ましいのは明らかである。その意味では、中間報告的の概括になってしまった。平成21年度の財務諸表の公表を待って完結した報告書の作成が当座の課題である。

参考文献等

文献

- あずさ監査法人パブリックセンター本部(2004)『国立大学法人会計の実務ガイド(第2版)』中央経済社。
- 新日本監査法人編(2004)『図解でわかりやすいQ&A 国立大学法人の会計と実務ポイント100』ぎょうせい。
- 新日本監査法人編(2006)『よくわかる国立大学法人会計基準(第3版)』白桃書房。
- 国立大学等の独立行政法人化に関する調査検討会議(2002)「新しい『国立大学法人像』について」。
- 国立大学等法人会計基準等検討会議(2003)『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(2007年改訂)。
- 文部科学省・日本公認会計士協会(2003)『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。

ホームページ

- SCS活用セミナー2004：<http://www.nime.ac.jp/SCS/semi/seminar2004/>。
- 鹿児島大学法定公開情報等ホームページ：
<http://hh.kuas.kagoshima-u.ac.jp/jkoukai/johoteikyo.htm>。

⁴³ 運営費交付金債務については、中期計画終了時に収益化され国庫に返還する義務が生じる。

⁴⁴ 平成20年度鹿児島大学財務諸表HP，4頁，利益の処分に関する書類(案)参照。

附 表

固定資産の取得及び処分並びに減価償却費（「第83 特定の償却資産の減価に係る会計処理」による損益外減価償却相当額も含む。）の明細 （単位：千円）

資産の種類	期首 残高	当期 増加額	当期 減少額	期末 残高	減価償却累計額		差引 当期末残高	摘 要
						当期償却額		
有形固定資産 (償却費損益内)	建 物	1,698,793	406,610	—	2,105,403	460,130	460,130	1,645,273
	構 築 物	128,215	36,126	203	164,137	30,383	30,393	133,754
	機 械 装 置	—	3,918	—	3,918	844	844	3,074
	工具器具備品	—	4,537,414	0	4,537,414	906,580	906,580	3,630,834
	図 書	—	4,586,255	—	4,586,255	—	—	4,586,255
	船 舶	—	4,859	—	4,859	492	492	4,366
	車両運搬具	—	61,790	—	61,790	11,218	11,218	50,572
	計	1,827,008	9,636,975	203	11,463,780	1,409,649	1,409,659	10,054,130
有形固定資産 (償却費損益外)	建 物	26,736,207	71,311	1,140	26,806,377	1,351,221	1,351,581	25,455,156
	構 築 物	1,685,054	1,559	10,610	1,676,003	168,751	169,327	1,507,252
	機 械 装 置	—	—	—	—	—	—	—
	工具器具備品	992,928	—	—	992,928	339,689	339,689	653,238
	図 書	—	—	—	—	—	—	—
	船 舶	1,112,990	—	—	1,112,990	171,851	171,851	941,139
	車両運搬具	—	—	—	—	—	—	—
計	30,527,180	72,870	11,750	30,588,300	2,031,513	2,032,450	28,556,786	
非償却資産	土 地	53,871,229	—	20	53,871,208			50,871,208
	美術品・收藏品	—	28,789	—	28,789			28,789
	建設仮勘定	—	1,890	—	1,890			1,890
	計	53,871,229	30,679	20	53,901,888			53,901,888
有形固定資産 合 計	土 地	53,871,229	—	20	53,871,208			53,871,208
	建 物	28,435,000	477,921	1,140	28,911,781	1,811,351	1,811,711	27,100,430
	構 築 物	1,813,269	37,685	10,814	1,840,141	199,134	199,721	1,641,006
	機 械 装 置	—	3,918	—	3,918	844	844	3,074
	工具器具備品	992,928	4,537,414	0	5,530,343	1,246,270	1,246,270	4,284,072
	図 書	—	4,586,255	—	4,586,255	—	—	4,586,255
	美術品・收藏品	—	28,789	—	28,789			28,789
	船 舶	1,112,990	4,859	—	1,117,850	172,344	172,344	945,506
	車両運搬具	—	61,790	—	61,790	11,218	11,218	50,572
	建設仮勘定	—	1,890	—	1,890	—	—	1,890
計	86,225,418	9,740,525	11,974	95,953,968	3,441,162	3,442,110	92,512,805	
無形固定資産	ソフトウェア	—	76,994	—	76,994	15,494	15,494	61,500
	電話加入権	—	3,965	—	3,965			3,965
	特許権仮勘定	—	9,140	—	9,140			9,140
	計	—	90,100	—	90,100	15,494	15,494	74,606
その他の資産	破産更正債権等	—	6,180	—	6,180			6,180
	貸倒引当金	—	△6,180	—	△6,180			△6,180
	長期前払費用	—	384	—	384			384
	投資その他資産	—	86,105	—	86,105			86,105
	計	—	86,489	—	86,489			86,489

注) 当期増加額には、国から無償譲与された機械装置3,918千円、工具器具備品2,857,905千円、図書4,528,039千円、美術品・收藏品28,789千円、車両運搬具48,621円、ソフトウェア63,202千円、電話加入権3,965千円、長期前払費用240千円、投資その他資産86,000千円を含めて記載しております。

出所：平成16年度鹿児島大学財務諸表HP、8頁、附属明細書（1）固定資産取得等の明細を引用。