

国立大学法人の会計制度の特徴

野村 健太郎（愛知工業大学）

I 国立大学の独立行政法人化

平成14年8月22日、国立大学法人会計基準および国立大学法人会計基準注解（以下「基準」および「注解」という）の中間報告並びにその実務指針案が、国立大学法人会計基準等検討会議より提出された。

国立大学法人は他に合理的な理由がない限り、この基準および注解に定めるところにより会計処理を行うことが求められる。基準および注解は企業会計を基礎にして作成されているが、独立行政法人や国立大学法人の特性を加味して修正が加えられているので、その点に配慮して実施していくことが期待されている。

ここにいう「独立行政法人」は、橋本龍太郎元首相が目指した中央省庁改革の一環として導入が決定された新しいタイプの法人であり、平成10年6月12日の中央省庁改革基本法で制度化されたものであり、イギリスのサッチャー元首相が1988年にとり入れた「エージェンシー」制度をモデルにしている。「民営化の次善策」とされ、従来の行政機関と民間企業（私企業）の中間組織として位置づけられている。

さて、国立大学法人制度は、国立大学を改革し、新生するために創設された制度であって、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機関の展開、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た。そして、「新しい『国立大学法人』像について」として、平成14年3月26日に最終報告が公表された。

国民の需要に即応した効率的な行政サービスの提供を実現するという「行政改革の基本理念」に立って、政策の企画立案機能と実施機能とを分離し、国の事務および事業のうち一定のものの実施主体として創設された制度である先行の独立行政法人制度の特徴に加えて、国立大学法人制度は、①役員の招聘等も含め、学外者の運営参画の制度化、②客観的で信頼性の高い独自の評価システムの導入、③学長任命や目標設定において大学の特性・自主性を考慮すること等、大学の特性を踏まえて一定の見直しを行うことによって創設された。

そして、平成15年2月28日に、「国立大学法人法案」が、閣議決定後国会に提出された。平成15年10月1日より施行され、平成16年4月1日に、国立大学法人等が成立した。「等」といって

いるのは、国立大学法人のほか、大学共同利用機関法人を含んでいるからである。成立後、遅滞なく、政令の定めるところによって、設立の登記がなされた。

Ⅱ 国立大学法人の開始貸借対照表

国立大学法人法の「附則」第9条によれば、「国立大学法人等の成立の際現に国が有する権利および義務のうち、各国立大学法人等が行う第22条1項または第29条第1項に規定する業務に関するものは、政令で定めるところにより、政令で定めるものを除き、当該国立大学法人等が承継する（1項）」と規定している。

さらに、「前項の規定により、各国立大学法人等が国が有する権利及び義務を承継したときは、当該国立大学法人等に承継される権利に係る財産で政令で定めるものの価額の合計額から、承継される義務に係る負債で政令で定めるものの価額（国立大学法人にあつては、当該価額に附則第12条第1項の規定により当該国立大学法人が独立行政法人国立大学財務・経営センター（以下「センター」という）に対して負担する債務の額を加えた額）を差し引いた額に相当する金額は、政令で定めるところにより、政府から当該国立大学法人等に出資されたものとする（2項）」としている。

「前項に規定する財産のうち、土地については、国立大学法人等が当該土地の全部又は一部を譲渡したときは、当該譲渡により生じた収入の範囲内で文部科学大臣が定める基準により算定した額に相当する金額をセンターに納付すべき旨の条件を附して出資されたものとする（3項）」

「文部科学大臣は、前項の規定により基準を定めようとするときは、財務大臣に協議しなければならない（4項）」

「第2項の財産の価額は、国立大学法人等の成立の日現在における時価を基準として評価委員が評価した価額とする（5項）」

「前項の評価委員その他評価に関し必要な事項は政令で定める（6項）」としている。

上記の「附則」第9条の1項ないし6項の規定によって、国立大学法人等が成立する際に、当該法人等の財産（資産）と債務が明確になり、その差額について政府から当該国立大学に出資されたものとされて、これによって「開始貸借対照表」が作成されることとなる。

この場合に、財産の評価は重要であり、その成立の日現在の時価によって評価すべきことが明らかにされている。とくに、この時点で土地等固定資産についてどのように時価評価を行っていくかが大きな課題となる。

1990年初頭よりバブル経済が崩壊してから以降、例えば、土地については大きく値下がりしてきたが、土地につき従来は、市場価値、路線価格、例年春に発表される土地公示価額、相続税評価にからむ評価額等多くの時価概念が存在している。最近強調される時価概念は、将来果

たしていかなる効用・収益を創造するか、どれだけのキャッシュ・フローを創造していくかを重視して、これを現在価値（時価）に割り引いて評価する収益還元法による思考にかかるものである。例えば、日本全国を見回してみた場合、国立大学は全国に散在しているが、少子化現象はいつこうに収束せず、地域的に少子化が急速に進行している県がある。このような場合、最も適切な収益還元法による評価法を採用すると、相当低く土地が評価されることもあろう。いずれにしても、国立大学法人にとって土地の評価は極めて重要である。それによって、資本の額の影響を受け、将来の財政運営に影響していくことになる。

一方、開始貸借対照表の貸方側の負債（債務）についてはどうか。国立大学法人法「附則」によれば、「文部科学大臣が定める国立大学法人は、センターに対し、独立行政法人国立大学財務・経営センター法附則第8条等1項第2号の規定によりセンターが承継した借入金債務のうち、当該国立大学法人の施設及び設備の整備に要した部分として文部科学大臣が定める債務に相当する債務を負担する（第12条1項）」と規定している。

この場合、「文部科学大臣は、前項の規定により債務を定めようとするときは、財務大臣に協議しなければならない（同2項）」。そして、「第1項の規定により債務を負担することとされた国立大学法人は、文部科学大臣が定めるところにより、センターが承継した借入金債務を保証するものとする（3項）」

「第1項の規定により負担する債務の償還、当該債務に係る利子の支払その他の同項の規定による債務の負担及び前項の規定により行う債務の保証に関し必要な事項は、政令で定める（4項）」

「前項の債務の償還及び当該債務に係る利子の支払については、第33条第2項に規定する長期借入金又は債券の発行による収入をもって充ててはならない（5項）」

以上の点から、開始貸借対照表の負債としては、センターが継承していた借入金債務について、特定の国立大学法人が施設および設備の整備に要した部分として債務に相当する金額を、当該国立大学が肩代わりして負担していくべきものとされているわけである。また、債務の償還とか利子支払いについては、長期借入金・債務発行による収入をもって充ててはならないと規定することによって、借り替えによって債務償還・利子支払いを防いでいるのであって、安易な財務活動が行われることを防ぎ、財務内容が一層悪化しないようにとの配慮が働いているものとみられる。国立大学が独立行政法人になったからといって、一般の私企業のように自由に財務活動を行うことを防いでいるわけである。

Ⅲ 国立大学法人の会計基準

さて、国立大学法人が成立した日において、開始貸借対照表が確定した場合において、その成立日以降において国立大学法人は事業を開始していくことになるが、その事業について、ど

のように、またはどのような会計基準に従って会計処理を行っていくことになるのか。

その点の手掛りは、国立大学法人法の第5章雑則にかかる第35条において明確にされている。それによれば、「独立行政法人通則法第3条、第7条第2項、第8条第1項、第9条、第11条、第14条から第17条まで、第24条から第26条まで、第28条、第31条から第50条まで、第52条、第53条、第61条及び第63条から第66条までの規定は、国立大学法人等について準用する」とされている。ここに指摘されている「独立行政法人通則法」の第37条によれば次のように規定されている。

「独立行政法人の会計は、主務省令の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」として、企業会計原則が尊重されているのである。他方、「公共的な性格を有し、利益の獲得を目的とせず、独立採算を前提としない等の独立行政法人の特殊性を考慮して必要な修正を加える（「中央省庁等改革の推進に関する方針」平成11年4月27日中央省庁等改革推進本部決定）こととされ、当時の総務省長官の委嘱を受けた会計、財務等の学識経験者によって構成された独立行政法人に移行するに伴い、原則として企業会計原則に従って会計処理が行われていくわけである。

全国に散在している国立大学が収支基準で会計処理を行っていても、当該処理ではそれぞれ個別の国立大学においてその運営実態の良否を判断していくことができない。各国立大学において運営実態の良否を判断していくことができなければ、当該個別の国立大学の運営をいかに改善していくかについても十分な手掛りを得ることができない。そこで、独法化を経て国立大学法人として、原則として企業会計原則に従って会計処理を行っていくことになれば、発主主義による認識基準を重視して、しかも従来のように単式簿記による処理ではなく、複式簿記による処理を導入していくと、その運営実態を会計によって明らかにして、しかも実態開示に寄与していくことができる。

国立大学が独立行政法人として運営されていくことの意義はこの点において極めて重要である。その実態開示の情報を基礎にして各国立大学が運営されていくと、その合理的な目標、予算を通じて適切に存続させていくことができる。それによって、国から運営費交付金等の支給を受けるさいに合理的な判断に寄与していくことになり、税を財源とすることによる国費の使用を合理的に実行していくことができる。

国立大学は、従来全国に散在していた各都道府県にあった国立医科大学も、平成15年秋に統合を行っており、統合を完了した各国立大学は、原則として企業会計原則を適用して、しかもセグメント別会計を採用して会計処理を行っていけば、その実態開示に向けて大きく前進していくことになる。

近時、公益法人としての民間病医院についても、株式組織の会社への設立を認めてはどうかという意見も強く主張されるようになってきた。それは、従来の公益法人としての民間病医院では、会計処理が明確にされず、財務諸表も明瞭に開示されず、公的保険による医療費の適切な

支給がなされているか否かに疑問が投げかけられているからである。

しかし、国立病院（いずれ県立病院・自治体立病院にも波及していくことになると思われるが）が独法化を通じて原則として企業会計原則が適用されていくと、これら国立病院ではDRGによる報酬支払方式の導入も試みられていることもあり、病院経営の実態開示に寄与せしめていくことができる。民間病院に対しても、病院会計準則が改正され、企業会計原則に従って会計処理が行われていく。高齢化の進展によって、国民医療費は毎年増加しつつあり、保険財政を圧迫せず、合理的に運営させていくためには、民間病院においてもその実態開示が必要になってきたからである。突破口を切り開いたという点で、国立大学の独法化の意義は極めて大きいのである。

IV 国立大学法人の開示すべき財務諸表

国立大学法人は原則として企業会計原則に従って会計処理を行っていくが、年度末には財務諸表を作成していくことが求められる。独立行政法人通則法第38条によれば、「独立行政法人は、毎事業年度、貸借対照表、損益計算書、利益の処分又は損失の処理に関する書類その他主務省令で定める書類及びこれらの附属明細書（以下「財務諸表」という）を作成し、当該事業年度の終了後3カ月以内に主務大臣に提出し、その承認を受けなければならない（1項）」とされる。

また、「独立行政法人は、前項の規定により財務諸表を主務大臣に提出するときは、これに当該事業年度の事業報告書及び予算の区分に従い作成した決算報告書を添え、並びに財務諸表及び決算報告書に関する監事の意見（次条の規定により会計監査人の監査を受けなければならない独立行政法人にあっては、監事及び会計監査人の意見。以下同じ）を付けなければならない（2項）」とされる。

「主務大臣は、第1項の規定により財務諸表を承認しようとするときは、あらかじめ、評価委員会の意見を聴かななければならない（3項）」

「独立行政法人は、第1項の規定による主務大臣の承認を受けたときは遅滞なく、財務諸表を官報に公告し、かつ、財務諸表並びに第2項の事業報告書、決算報告書及び監事の意見を記載した書面を、各事務所に備え置き、主務省令で定める期間、一般の閲覧に供しなければならない（4項）」

そして、上記のような財務諸表については会計監査人の監査を受ける義務がある。「独立行政法人（その資本の額その他の経営の規模が政令で定める基準に達しない独立行政法人を除く）は、財務諸表、事業報告書（会計に関する部分に限る）及び決算報告書について、監事の監査のほか、会計監査人の監査を受けなければならない（第39条）」

「会計監査人は、主務大臣が選任する（第40条）」

「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律（昭和49年法律第22条）第4条（第2

項第2号を除く)の規定は、第39条の会計監査人について準用する。この場合において、同法第4条第2項第1号中「第2条」とあるのは、「独立行政法人通則法第39条」と読み替えるものとする(第41条)」

「会計監査人の任期は、その選任の日以後最初に終了する事業年度の財務諸表についての主務大臣の第38条第1項の承認の時までとする(第42条)」

さて、独立行政法人の決算の結果についてはどのように対応すべきかに関心が寄せられる。これを次に眺めてみる。

「独立行政法人は、毎事業年度、損益計算において利益を生じたときは、前事業年度から繰り越した損失をうめ、なお残余があるときは、その残余の額は、積立金として整理しなければならない。ただし、第3項の規定により同項の用途に充てる場合は、この限りでない(第44条1項)」

「独立行政法人は、毎事業年度、損益計算において損失を生じたときは、前項の規定による積立金を減額して整理し、なお不足があるときは、その不足額は、繰越欠損金として整理しなければならない(2項)」

「独立行政法人は、第1項に規定する残余があるときは、主務大臣の承認を受けて、その残余の額の全部又は一部を第30条第1項の認可を受けた中期計画(同項後段の規定による変更の認可を受けたときは、その変更後のもの。以下単に「中期計画」という)の同条第2項第6号の剰余金の用途に充てることことができる(3項)」

「主務大臣は、前項の規定による承認をしようとするときは、あらかじめ評価委員会の意見を聴かなければならない(4項)」

「第1項の規定による積立金の処分については、個別法で定める(5項)」

以上、年度決算の結果による利益または損失に関する処理についての詳細に規定している。独立行政法人は株式会社組織ではなく、利益が出ても配当することは求められてないので、これを前事業年度からの繰越損失を埋め合わせるか、残余が出たときに内部留保して積立金として処理することが求められているわけである。

ところで、すでにみたように、独立行政法人としての国立大学法人は、独立行政法人通則法第38条によって、「財務諸表」として、貸借対照表、損益計算書、利益処分計算書(損失処理計算書)、その他主務省令で定める書類及びこれらの附属明細書を意味するものとして示されている。この場合、「その他主務省令で定める書類」には何が含まれるのかという問題である。

これについては、国立大学法人会計基準注解を参酌すべきであり、これによれば国立大学法人として財務諸表のなかに、貸借対照表、損益計算書と並んで、「キャッシュ・フロー計算書」、「国立大学法人業務実施コスト計算書」が挙げられている。さらに開示すべき情報として、附属明細書のほか「注記及びセグメント情報」が挙げられている。独立行政法人としての国立大学法人は、広く社会的組織としてその実態を明瞭に開示していくために、これらの情報も財務

諸表の体系に含めることが求められていると解されるのである。

ここで、「セグメント情報」とは何かにふれておくと、「国立大学法人の業務内容等に応じた適切な区分」に関する情報を意味しており、具体的開示項目は、「業務収益」、「業務損益」及び「当該セグメントに属する総資産額」である。

国立大学では、その業務内容が多岐にわたっており、説明責任の履行の観点から、その業務区分ごとのセグメントに係る財務情報の開示が求められるのである。それによってセグメントごとの財務内容を基礎にした実態分析を行っていくことができ、運営改善に寄与せしめることが可能となる。

セグメントの区分については、国からの運営費交付金に基づく収益以外の収益の性質や複数の業務を統合した法人における業務の区分を参考にして、各国立大学法人において個々に定めていくこととされている。しかし、比較可能性を確保するため、一定のセグメント情報については、すべての国立大学法人において共通に開示していく必要がある。

国立大学法人は、多数の学部、附属病院、研究所等を抱え、業務内容が多岐にわたっているのが普通である。そこで、これら学部（複数ある場合にはそれぞれの学部）、研究科、附置研究所、附属学校、附属病院、附属図書館、法人全体の管理運営を行うことを目的とする組織（事務局）等、一定のまとまりのある組織の区分をセグメントとする。

学部等に附属する施設については、原則として一体として運営されているか否かによって、学部を含めるか、単独のセグメントとするかを判断していく。附属病院については、一部を除き、医学部等の附属施設であるが、相当の財政規模があり、その業務の一環として診療行為を伴っている等の特殊性があるため附属病院ごとに独立したセグメントとして開示するのである。

V 国立大学法人業務実施コスト計算書の意義と機能

上にみてきたように、国立大学法人は、財務諸表として、貸借対照表、損益計算書、利益処分計算書（損失処理計算書）と並んで、「キャッシュ・フロー計算書」、「国立大学法人業務実施コスト計算書」が挙げられている。この中、「国立大学法人業務実施コスト計算書」は、国立大学法人の会計としてとくに注目すべき財務諸表であるので、その意義と特徴をみておきたい。

国立大学法人業務実施コスト計算書とは、「国立大学法人の業務運営に関して国民が負担するコスト情報を開示し、納税者である国民の国立大学法人における業務に対する評価・判断に資することを目的とする書類」である（注解25）。

国立大学法人の運営状況を表示する書類である損益計算書に表示される損益は、国立大学法人の業績を示す損益であって、納税者にとっての負担に適確に合致していないので、別途、当該法人に対して、国立大学法人業務実施コスト計算書を作成することにしたものである。

国立大学法人の損益と納税者の負担に乖離・差異が生じる典型例として、次の4点が指摘さ

れる。

- ① 運営費交付金収益（基準第73）
- ② 損益計算を通じない減価償却相当額（基準第77）
- ③ 引当金を計上しない場合の退職給付増加見積額（基準第78）
- ④ 国有財産や国の出資等を利用することから生じる機会費用

以上によって、国立大学法人業務実施コスト計算書は、最終的に国民の負担に属するコストを一般的に集約表示した書類としての性格をもっていることが分かる。しかし、国立大学法人業務実施コストには、政府内での企画立案部門の費用等を含んでおらず、上記例のように基準第24に示されている項目に限定されている点に留意さるべきである。

国立大学法人の損益計算書は、当該法人の運営状況を表示する書類であり、ここに計上される損益は、当該法人の業績を示す損益であって、必ずしも納税者にとっての負担とは一致しない。上記に挙げた①の運営費交付金収益が増えると、国立大学法人の損益にはプラスに働くが、納税者の負担は逆に増加する。また、②損益計算を通じない場合の減価償却相当額、③引当金を計上しない場合の退職給付増加見積額、④国有財産や国の出資等を利用することから生じる機会費用などは、国立大学法人の損益計算書には計上されないが、広い意味で最終的に国民の負担に帰すべきコストといえる。これら重要コストを表示する書類として、国立大学法人業務実施コスト計算書が要求されているのである。

広い意味で最終的に国民の負担に帰すべきコストを一元的に集約表示するものとして、国立大学法人業務実施コスト計算書が意義をもち、国立大学法人ごとにこれを作成させることによって、当該法人にとって国民負担に結びつく項目の意義や実施業績が明らかとなる。非常に重要な書類として把握される。私的運営にかかる企業会計ではこれに相当する計算書は存在せず、公的性格のつよい国立大学法人にとっては必要な書類といえる。

つまり国立大学法人にとって当該計算書が作成される理由は、企業会計における損益計算書に表示される費用と国立大学法人に係る損益計算書で表示される費用との相違によっている。

企業会計における損益計算書は、一定期間において発生した費用がすべて計上されるのに対して、国立大学法人の損益計算書は、当該法人の運営状況を明らかにするために作成され、公的性格に近い当該法人の費用として負担させることが適当でないものは損益計算書に表示されない。

また、本来は国民の負担に帰すべきコストとしての機会費用等が存在しており、国立大学法人の損益計算書では、当該法人が業務を実施するために、どれほどのコストがかかっているかを把握できないため、業務にかかるすべてのコストを集約表示するものとして、国立大学法人業務実施コスト計算書の作成が求められるのである。

①**運営費交付金について** 国立大学法人業務実施コスト項目として、次のコスト、つまり、「国立大学法人の損益計算上の費用から運営費交付金に基づく収益以外の収益を控除した額、がま

ず挙げられている。ここに、「運営費交付金に基づく収益以外の収益」とは、国から措置・交付された財源に係る収益以外の収益を示している。当該収益を差し引くことによって、損益計算書に計上される費用のうち、最終的には国からの財源で賄われる費用を明らかにすることになる。具体的にいうと、対価性のある国からの受託事業収入や、税金からの拠出でない資産見返寄附金戻入、資産見返物品受贈額戻入、国からの物品受贈益など収益は、その取得源資が税金であるので、運営費交付金に基づく収益以外のものとして取り扱われないことになる。

②**損益外減価償却相当額について** 「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については、当該資産の減価償却相当額は、損益計算書の費用には計上せず、資本剰余金又は資産見合剰余金を減額することとする（基準第77）」とされている。収益の獲得を予定しないものとして、取得時まで特定された資産については、資産の更新時に、国から改めて必要な措置が講じられることになる。

上記のように特定された資産の減価償却に相当する額は、国立大学法人の費用というより実質の中身の点では資本の価値の減少と考えられるので、国立大学法人の損益計算書の費用には計上されない。他方、納税者である国民の観点では、国民の負担が発生しているので、損益計算書に計上されない当該資産の減価償却相当額を、「損益外減価償却相当額」として把握し、国立大学法人業務実施コスト計算書におけるコストを構成するものとしているわけである。

③**引当外退職給付増加見積額** 「退職給付に充てるべき財源措置が行われることが、例えば中期計画等で明らかにされている場合には、それに相当する部分の退職給付に係る引当金は、計上しない（基準等78）」といている。退職給付に関して国から財源措置がなされるときは、退職給付に係る引当金の増加見積額は、国立大学法人の費用としてではなく、国の費用と考えられ、当該法人の損益計算書の費用には計上されない。しかし、国民の負担が発生しており、当該退職給付の増加見積額は国立大学法人業務実施コストに含めるわけである。

④**機会費用** 犠牲にされる経済的資源を、他の代替の用途に充当したならば得られるはずの逸失利益のことであり、得べかりし利益の喪失という意味のコストが機会費用である。国立大学法人が、国有財産を無償使用したり、国（政府）から出資を受けたりして発生するコストについては、損益計算書に計上されないが、国民の負担という観点では、国の財産を利用することによって本来得られる賃料や利息を逸失していると考えられ、これらを「国の資産を利用することから生ずる機会費用」として、国立大学法人業務実施コストに含めることにしているわけである。

国有財産を無償使用することにより生ずるコストは、具体的には国立大学法人に近接している土地地代や賃借料などを参酌して算定する。

また、国（政府）から出資を受けることにより発生する資金コストは、資本の部の資本剰余金相当額も含めた政府出資等の純額を元金とみなして、一定の利率つまり、国債の利回り等を参考にした利率を乗じて算定することになる。

以上、国立大学法人業務実施コスト計算書における具体的表示項目を眺めてきた。当該計算書と損益計算書との間において国立大学法人の会計について役割分担があることを理解しておくことが重要である。国立大学法人の損益計算書は、当該法人の運営状況を明示する書類であり、そこに計上される損益は、当該法人の業績を示す損益であって、必ずしも、国民（納税者）にとっての負担とは一致しない。そこで国立大学法人業務実施コスト計算書を作成して、最終的に国民の負担に帰するコストを集約表示して、情報開示の徹底をはかり、国民（納税者）の国立大学法人における業務に対する評価・判断に資する書類が必要となる。

従来の国立大学が国の直轄下にあり2004年4月1日に、新しく独立行政法人の組織に移行し、独立行政法人としての国立大学法人に衣替えした。国立大学法人は国の直轄運営から離れ、自主・自律の独立行政法人になった。その点で、従来の国立大学ではなく、独立行政法人としての新しい組織になった。教員職員も国家公務員としての地位を離れ、独立行政法人の組織員となった。

国立大学法人は、自主・自律としての性格を強めたので、それぞれの法人において、会計上の主体性が求められ、それぞれの法人において運営実態報告や財政状態報告が求められることになった。国の直轄から離れたことによって、一部自主財源をそれぞれの法人にとって確保していくことも求められることになった。産学共同もより一層強調され、民間企業からの研究資金の導入も要求されるようになってきた。

しかし、独立行政法人としての国立大学法人となったとはいえ、非営利組織（NPO）としての性格を強く持っている。財源として国民の税金に依存する体質も残っている。この意味で、損益計算書だけでは十分でなく、国立大学法人業務実施コスト計算書も必要であって、広く一般の国民の負担に帰すべきコストを表示し、開示していくことが求められるわけである。その点で私企業の会計体系とは異なっていることを知らなければならない。