

## 有価証券発行学校法人が行う会計処理に関する実務対応について

平成22年 5月18日

日本公認会計士協会

### はじめに

平成18年6月7日に「証券取引法等の一部を改正する法律」(平成18年法律第65号)が成立し、平成19年9月30日に金融商品取引法(以下「金商法」という。)が本格施行された。金商法では、学校法人等が割当てにより発行し、かつ当該者を債務者とする金銭債権を表示する証券又は証書(学校債券)が有価証券に指定されたとともに、学校法人等に対する同一利率等である有利子貸付債券で、かつ、在校生その他利害関係者以外の者によるものであること等の要件に該当するもの(学校貸付債権)がみなし有価証券に指定された。また、平成19年10月31日には、私立学校法施行規則(昭和25年文部省令第12号)の一部が改正(平成19年文部科学省令第35号)され、「有価証券発行学校法人の財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」(平成19年文部科学省令第36号 以下「学校財規」という。)が公布された。

学校財規は、その第1条において「……財務諸表の用語、様式及び作成方法については、この省令の定めるところによるものとし、この省令に定めのない事項については、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従うものとする。」と規定しており、作成すべき財務諸表は「貸借対照表及び収支計算書(損益計算書、純資産変動計算書、キャッシュ・フロー計算書及び附属明細表に限る。)」と規定している(第2条第2項)。また、金商法の規制の対象となり厳格な情報開示義務が課されることから、学校財規においても退職給付に関する注記や減損損失に関する注記等を規定しており、かつ、財務諸表の様式においても退職給付引当金や減損損失等を例示している。したがって、学校法人会計基準(昭和46年文部省令第18号)では適用することとされていない「退職給付に係る会計基準」(平成10年6月16日 企業会計審議会 以下「退職給付会計基準」という。)や「固定資産の減損に係る会計基準」(平成14年8月9日 企業会計審議会 以下「減損会計基準」という。)、**「金融商品に関する会計基準」**(平成20年3月10日最終改正 企業会計基準委員会)、**「税効果会計に係る会計基準」**(平成10年10月30日 企業会計審議会)等についても当然に適用される。

このように、有価証券発行学校法人が作成する財務諸表は、学校財規の定めるところにより、学校財規及び企業会計の基準に従って作成することになるが、学校法人については独自の法規制や各種固有の制度があること、学校法人には持分の概念がないこと、収益獲得を目的として活動していないこと、また、多数の学校法人が補助金を得て教育研究活動を行うという公共性を担っていることなどの事情から、企業会計の

基準では想定されていない事象について会計上配慮すべき事項がないか検討を重ねてきた。

検討の結果、有価証券発行学校法人が企業会計の基準に従って財務諸表を作成するに当たって特段考慮すべき事項はないと考えられるものの、実務上、当面の課題になると思われる主要な論点について一定の考え方を示し、今後の実務の判断の参考に資することとした。

なお、企業会計において国際会計基準や国際財務報告基準の導入が議論されている中、本研究報告は公表日現在の我が国における企業会計の基準によって会計処理が行われることを前提としていることに留意されたい。

### 「退職給付会計基準」適用に当たっての留意事項

有価証券発行学校法人に退職給付会計基準を適用するに当たって、当該会計基準に規定されているもの以外の特別な会計処理を適用する必要は原則としてないと考えられるが、財団法人私立大学退職金財団（以下「財団」という。）及び各都道府県私立学校退職金団体（以下「退職金団体」という。）という財政方式の異なる団体が運営する学校法人独自の退職金制度が存在し、かつ広く普及していることから、それらの制度を会計処理上どのように反映すればよいのかという点について検討した。特に、退職給付会計基準の枠組みの中で、財団あるいは退職金団体に対する掛金等の会計処理をどのように反映させるべきかについて検討した。

また、退職給与引当特定資産などの資金手当を行っている学校法人も多く見られることから、企業年金制度を設けている場合の実務上の取扱いについても検討を行った。

#### 1. 財団に関する会計処理について

財団の財政方式が賦課方式であるため、原則として、退職給付引当金の算定には影響しないものと考えられ、以下のとおりである。

##### (1) 会計処理の概要

- ・ 掛金の支払及び交付金の受取については損益の認識を行わず、退職給付引当金の算定には影響させない。
- ・ 退職資金にかかる交付金の累積額と掛金の累積額の差額は、財団に対する債権債務として処理する。
- ・ 掛金超過額は、年金資産の要件を満たさないこと、また、交付金超過額は一時的な負債としての性格であること等の理由から、退職給付債務に加減算しない。

##### (2) 制度の概要と考え方

財団は、「……各大学法人からの拠出金により、私立大学等に常時勤務する教

職員の退職金給付に必要な資金を学校法人に交付し、退職金の最低を保障する制度の確立を図り、教職員の待遇の安定と改善に資することを目的とする……」（財団設立趣意書）とされており、加入学校法人は毎年掛金を支払うことを条件に、退職金支給について資金面での保証を付与されたものと考えられる。

財団の業務方法書等では、加入していた学校法人の資格喪失日において退職資金にかかる交付金の累積額が掛金の累積額を上回る場合には当該超過額を特別納付金として納入する旨及び掛金の累積額が交付金の累積額を上回る場合には当該超過額を特別還付金として返還する旨が定められている。また、財団の財政方式の実態が制度創設時に想定されていた将来にわたっての多少の備蓄も含んでいるという修正賦課方式から、近年はより純粋な賦課方式に近いものになってきた。これらのことから、掛金の支払額と交付金の受取額は損益計算書に計上することなく、財団に対する債権債務として認識すべきと考える。

また、掛金超過額については、学校法人が財団を脱退した場合、企業年金のようにそれまで積み立てていた金額が在職の教職員に支給されるものではなく、退職給付に充てるため外部に積み立てられている資産という年金資産の要件には合致しないと考えられることから、年金資産として認識しないこととした。一方、退職資金交付金超過額については、過去に退職した教職員に対して学校法人が支払う資金を財団が立て替えているもので、学校法人にとってはあくまでも財団に対する一時的な負債としての性格であるため、退職給付引当金に含めないこととした。

## 2. 退職金団体に関する会計処理について

退職金団体の財政方式が積立方式であるため、原則として退職給付引当金の計算に含める。ただし、退職金に充てるべきすべての財源が退職金団体からの交付金によって負担されている場合には、その部分については退職給付引当金の計上を行わないものと考えられ、以下のとおりである。

### (1) 会計処理の概要

退職金支給規程等において、退職一時金（教職員の退職時に支払われる退職手当をいう。）に充てるすべての財源が退職金団体からの交付金によって負担されることが明らかにされている場合には、退職給付引当金は計上しない。なお、重要な会計方針にてその旨の注記を行うことが必要である。

退職一時金の財源の一部が退職金団体からの交付金によって負担されていない場合には、以下の取扱いによる。

#### ア. 簡便法の場合

退職金支給規程等に基づいて算出した会計年度末日の退職金要支給相当額から、当該年度末日において退職金団体が負担する交付金相当額を控除した金額に基づき退職給付引当金を計上する。

## イ．原則法の場合

会計年度末日の退職給付債務のうち退職金団体が負担する交付金相当額を控除した残額について、学校法人が負担すべき金額を退職給付引当金として計上する。

退職金団体への掛金の支払は退職給付費用として計上し、退職金団体からの交付金の受取については収益の認識を行わず、学校法人が退職者に支払った退職金と相殺処理する。なお、複数の事業主により設立された企業年金制度を採用し、自己の拠出に対応する年金資産の額を合理的に計算することができない場合（退職給付会計基準 注解（注12））に準じて、当該退職金団体制度全体の直近の積立状況等を注記する。

### (2) 制度の概要と考え方

退職金団体は、会員学校法人からの掛金及び都道府県からの補助金による事前積立方式を採用しており、これらの退職金団体に対して学校法人が支出する掛金額又は学校法人が受け取る交付金額は、各都道府県の助成方針又は各退職金団体の資金事情等により異なる。しかし、学校法人が受け取る交付金は、一般的に登録教職員の平均給与月額にその登録期間の年数に応じて定められた給付率を乗じて算定した額とされていることから、退職一時金の額を交付金の額と同額と規定しているような場合には、退職金支給義務自体は各学校法人にあるものの、学校法人が退職金団体に掛金を支払うことにより、実質的な財源の負担は各退職金団体に移転しているものと考えられる。したがって、退職一時金に充てるべきすべての財源が退職金団体からの交付金によって負担されている場合には、その部分については退職給付引当金の計上は行わず、掛金の支払は退職給付費用として処理することとした。

なお、退職金の財源が退職金団体からの交付金によって負担されている場合には、その部分も含めて退職給付債務を認識し、退職金団体からの交付金相当額を年金資産として処理できないかとの意見もあった。しかし、交付金相当額は各退職金団体の事業年度末日における学校法人への要支払額の総額であって、必ずしも各退職金団体にその金額に見合う資金が準備されていることを示すものではないことから、年金資産として認識することはできないとした。また、各退職金団体における事業運営上、退職金事業を特別会計により区分していたとしても、他の事業の会計との間で資金移動を行っている場合もあり、年金資産の学校法人別の把握は困難と考えられることから、仮に年金資産として認識しようとしても、時価の把握や期待運用収益の算定も困難であるため、年金資産として取り扱うことは適当ではないと考えられる。

このほか、各都道府県からの補助金について何らかの配慮が必要ではないかとの意見もあったが、補助金は退職金団体に対して直接交付されるものであり、その分だけ各学校法人の負担が間接的に軽減されることとなるが、補助金の水準は

各都道府県の助成方針等によるため、退職給付引当金の計算上考慮しないこととした。

### 3. 退職給与引当特定資産及び企業年金の取扱いについて

#### (1) 会計処理の概要

退職給与引当特定資産は会計制度委員会報告第13号「退職給付会計に関する実務指針(中間報告)」(平成21年2月17日最終改正 日本公認会計士協会)に示されている年金資産としてのすべての要件(注)を満たしていないことから、年金資産には含めない。

また、企業年金制度を設けている学校法人は退職給付会計基準に従って会計処理を行う。

(注) 退職給付会計に関する実務指針第6項(年金資産の意義)より抜粋

- 【要件】** 退職給付以外に使用できないこと  
事業主及び事業主の債権者から法的に分離されていること  
積立超過部分を除き、事業主への返還、事業主からの解約・目的外の払出し等、事業主の受給者等に対する詐欺的行為が禁止されていること  
資産を事業主の資産と交換できないこと

#### (2) 制度の概要と考え方

退職給与引当特定資産は、外部に拠出されている年金資産とは異なり、退職金の支給のために学校法人内部に積み立てられた資金で、かつ、学校法人の意思で退職資金以外の目的にも使用が可能であるため、年金資産としてのすべての要件を満たしていると認められないことから、年金資産には含めないものとして整理した。

また、学校法人が別途企業年金制度を設けている場合は、学校法人として特別に配慮する事情はないため、退職給付会計基準に従うものとして整理した。

### 4. 簡便法の適用について

#### (1) 会計処理の概要

退職給付会計基準を学校法人に適用する場合に簡便法が認められる小規模企業等に相当する判断基準は、原則として退職給付債務の計算対象となる教職員数が300人未満の場合とする。なお、退職一時金のすべての財源が退職金団体からの交付金によって負担されている場合には、その制度に係る人数は退職給付債務の計算対象となる教職員数から除外する。

#### (2) 制度の概要と考え方

退職給付会計基準における簡便法は、従業員が比較的少ない小規模企業等に対

する事務負担の軽減や高い信頼性をもって数理計算上の見積りを行うことが困難である場合などを考慮して適用することが認められているもので、小規模企業等は原則として従業員 300 人未満の企業をいうとされている。

したがって、小規模企業等に相当する判断基準を示して簡便法の適用が可能な範囲を明確にすれば、その他に学校法人として特別に配慮する事情はないと考えられる。

なお、常勤・非常勤などの区分などで適用の判断基準が異ならないように、一律に教職員数によるのではなく、退職給付債務の計算対象となる教職員数が 300 人未満の場合であることとして適用範囲を明確にした。また、退職一時金のすべての財源措置が退職金団体からの交付金により行われていることが退職金支給規程等で明らかにされている場合は、別の制度によって退職金の財源措置が担保されていることが明らかであるため、その制度に係る人数については退職給付債務の計算対象となる教職員数から除外するものと考えられる。

## 5 . 適用初年度における経過措置について

### (1) 会計処理の概要

退職給付会計基準を適用する初年度においては、期首におけるみなし規定を設ける等の経過措置を講ずることが実務的に望まれる。

### (2) 制度の概要と考え方

平成 19 年内閣府令第 78 号附則第 2 条において、企業内容等の開示に関する内閣府令第 2 号様式記載上の注意(80) c に「提出者が、学校法人等である場合には、「第二部 企業情報」の「第 5 経理の状況」の記載に当たっては、平成 19 年 9 月 30 日前に終了する連結会計年度又は事業年度に係る連結財務諸表又は財務諸表について、記載しないことができる。」とされ、同 d に「第四部 特別情報の第 1 最近の財務諸表」についても、「平成 19 年 9 月 30 日前に終了する事業年度に係る財務諸表について、記載しないことができる。」とされた。

したがって、平成 19 年 10 月 1 日以後に終了する各会計年度については、学校財規に従って作成した財務諸表を記載することが必要となるが、平成 19 年 9 月 30 日前に終了する会計年度について学校財規に従った財務諸表を作成しない場合には、実務上の負担を考慮し、平成 19 年 4 月 1 日現在の「あるべき退職給付引当金」を算定・計上し、それ以後の会計年度の処理は通常退職給付引当金の計算を行うこととするなど、適用初年度においては期首におけるみなし規定を設ける等の経過措置を講ずることが望ましいとした。

なお、退職給付会計基準以外にも、他の会計基準等を初年度に適用する際の論点においても、必要に応じて期首におけるみなし規定を設ける等の経過措置を講ずるなど、同様の配慮がなされることが望まれる。

## 「減損会計基準」適用に当たっての留意事項

減損会計基準を有価証券発行学校法人に適用するに当たり、資産グループごとのキャッシュ・フローを把握することが可能であるかが論点となる。学校財規においても財務諸表の一つとしてキャッシュ・フロー計算書を作成することから、資産のグルーピングを行うことにより資産グループごとのキャッシュ・フローも把握できると考えられるため、本研究報告では、実務上の参考として、資産のグルーピングをどのように行えばよいのかについて、学校法人の資産保有形態に応じた設例を設けて解説することとした。また、学校法人の教育研究活動上、重要な資産として固定資産に計上されている図書についても、減損会計基準の適用の対象となり得ることを示すとともに、減損損失の認識や減損の兆候についても検討した。

### 1．資産のグルーピングについて

学校法人は、複数の資産を利用して教育研究活動を行いキャッシュ・フローを生み出しているため、何らかの資産単位でのグルーピングが必要となる。

学校法人にとって、他の資産又は資産グループのキャッシュ・フローから概ね独立したキャッシュ・フローを生み出す最小の単位はどのようなものか、また、資産のグルーピングの単位は、例えば中学校、高等学校、大学、短期大学等のような部門単位なのか、あるいはキャンパス単位なのかなどについて、個々の学校法人が置かれている状況によって個別に判断することとなる。

例えば、附属病院と医学部が他の学部とは異なる校地の建物にあり、収支の把握や管理を他の学部とは別に行っている場合には、附属病院と医学部を一つの資産グループとするなど、他の学部の資産グループと区分することも考えられる。

また、収益事業会計における賃貸不動産等の資産あるいは事業活動に使用されていない遊休資産については、それぞれ独立した資産グループとして区分することになるが、いずれにせよ、個々の資産の使用状況やその諸活動の実態に応じて各学校法人が個別に決定することとなる。

本研究報告では、キャンパスが独立し、管理・運営上もそれぞれ別々に実施されている大学A及び大学B、大学とは別の場所で中高一貫教育が実施されている中学・高校、法人全体の管理を行う事務棟を所有している学校法人を想定してグルーピングの具体例を示すこととした。

### 2．共用資産の取扱いについて

減損会計基準においては、複数の資産又は資産グループの将来キャッシュ・フローの生成に寄与する資産のうち、のれん以外のものが共用資産とされている。学校法人における共用資産の具体例としては、法人の事務棟や異なる資産グループに属する学校が共通して利用する会館等が考えられるが、これら共用資産に減損の兆候がある場合の取扱いについて、特に学校法人特有の検討事項はないものと考えられ

る。

### 3．減損会計基準を適用する対象資産としての図書について

図書は学校法人の教育研究活動上の重要な資産として位置付けられており、固定資産に計上されている図書については、減損会計基準の適用の対象とすべきではないとの意見もあったが、図書のみに減損会計基準を適用しない合理的な理由はないため、減損損失を認識すべきであると判定された資産グループの中に図書が含まれる場合には、他の対象資産と同様の処理を行うこととなる。

減損損失を認識すべきと判定された資産グループに含まれる図書について減損金額を測定する場合、まず図書の適正な評価額を算定する必要がある。この場合、本来は個々の図書について適正な評価を行うべきであるが、一般的に図書は多量に保有されており、かつ、1冊の価額は少額であることが多いため、例えば、一定の償却年数による未償却残額をもって評価額とするなどの簡便的な方法によって算定することも考えられる。なお、一般的にマーケット・アプローチやインカム・アプローチの適用が困難な場合には、コスト・アプローチにより再調達原価を見積もって評価する方法もあり、その際に再調達原価から償却累計額を控除する方法なども考えられる。

### 4．減損損失の認識について

#### (1) 減損の兆候について

減損会計基準では、減損の兆候がある場合に、当該資産又は資産グループについて減損損失を認識するかどうかの判定を行うこととされており、有価証券発行学校法人においても同様に判定する。また、同基準の二1．において「減損の兆候としては、例えば、次の事象が考えられる」として 乃至 (注)までの具体例が示されているので、減損の兆候の具体的な事象もこれらを参考にして判断することとなる。

なお、学校法人の運営においては収益獲得を目的としていないことから、事業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローがマイナスであることを減損の兆候とすることは妥当ではないのではないかと意見もあったが、学校法人を継続的に運営していくには収支均衡が確保されていることが前提であり、少なくとも事業活動から生ずるキャッシュ・フローが継続してマイナスとなっている(あるいはその見込みである)場合には減損の兆候があると判断すべきである。

また、収益獲得を目的としていないとはいえ、事業活動から生ずる損益が継続してマイナスとなっている(あるいはその見込みである)場合には、そのことが資産価値の低下を示す指標となり得るとも考えられ、減損の兆候の例示として否定されるものではない。

資産又は資産グループの帳簿価額の回収可能価額を著しく低下させる要因と

しては、学校や学部の廃止や定員の減少などが挙げられ、これらは減損の兆候に該当すると考えられる。しかし、学部の改組転換や合併等が行われた場合にその行為が直ちに減損の兆候に該当するわけではなく、学部の改組転換等により資産又は資産グループの帳簿価額の回収可能性が著しく低下した場合について、減損の兆候があると判断されることがあることに留意しなければならない。

(注)

減損会計基準 二 減損損失の認識と測定 1 . 減損の兆候

資産又は資産グループが使用されている営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローが、継続してマイナスとなっているか、あるいは、継続してマイナスとなる見込みであること

資産又は資産グループが使用されている範囲又は方法について、当該資産又は資産グループの回収可能性を著しく低下させる変化が生じたか、あるいは、生ずる見込みがあること(注2)(注2省略)

資産又は資産グループが使用されている事業に関連して、経営環境が著しく悪化したか、あるいは、悪化する見込みであること

資産又は資産グループの市場価格が著しく下落したこと

## (2) 減損損失の認識について

減損損失の認識に当たっても、学校法人に特別に配慮する事情はないものと考えられる。したがって、減損損失を認識するかどうかを判定するために割引前将来キャッシュ・フローを見積もる期間は、資産の経済的残存使用年数又は資産グループ中の主要な資産の経済的残存使用年数と20年のいずれか短い方とする(減損会計基準二2.(2))。また、資産又は資産グループ中の主要な資産の経済的残存使用年数が20年を超える場合には、20年経過時点の回収可能価額を算定し、20年目までの割引前将来キャッシュ・フローに加算する(減損会計基準注解(注4))。

例えば、校舎のように主要な資産で、経済的耐用年数が20年を超え、かつ、売却が予定されていない場合には、回収可能価額を算定することとなるが、複数のキャンパスを統合してその一部を売却するような場合には、正味売却価額により回収可能価額を算定することとなると考えられる。

## (3) 将来キャッシュ・フローの見積りについて

将来キャッシュ・フローの見積りに際しては、学校法人において作成されるキャッシュ・フロー計算書の収入・支出項目に基づき、各資産又は資産グループの現在の使用状況や今後の使用計画等を考慮して合理的に見積もることになる。

## 5 . 共用資産の減損処理の具体例

なお、共用資産には次の具体例が考えられる。

- ・ 複数の学校で使用する体育館、グラウンド、食堂などの資産
- ・ 保養所などの校外施設
- ・ 法人部門に属する資産

共用資産の減損処理に当たってのグルーピングは、企業会計基準適用指針第6号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」(平成21年3月27日最終改正 企業会計審議会 以下「減損会計基準の適用指針」という。)の設例7-1「より大きな単位で共用資産をグルーピングする方法」及び設例7-2「共用資産の帳簿価額を各資産又は資産グループに配分する方法」のグルーピングの例を準用した。

#### [ 設例 ]

##### (1) より大きな単位で共用資産をグルーピングする方法

###### 前提条件

- ・ グループと各帳簿価額
 

グループA : A大学	100	
グループB : B大学	150	
グループC : D中学・E高校	210	
共用資産 : 法人	100	合計560

- ・ 減損の兆候

グループB、C及び共用資産に減損の兆候がある。

- ・ 割引前将来キャッシュ・フロー

グループB 160、グループC 180、より大きな単位(合計)540

- ・ 回収可能価額

グループC 120、より大きな単位(合計)365

資産グループごとに減損損失の認識の判定及び測定を行う。

減損の兆候のあるグループBとCの帳簿価額と割引前将来キャッシュ・フローを比較すると、グループCは減損損失を認識すべきであると判定される。資産グループCの回収可能価額は120であるため、減損損失は90(=210-120)と測定される。

共用資産を含む、より大きな単位での減損損失の認識の判定及び測定を行う。

共用資産にも減損の兆候があるため、より大きな単位での帳簿価額560と割引前将来キャッシュ・フロー540を比較すると、より大きな単位でも減損損失を認識すべきであると判定される。より大きな単位での回収可能価額は365であるため減損損失は195(=560-365)と測定される。

減損損失の増加額105(=195-90)は、原則として、共用資産に配分される。

以上をまとめると次の表のとおりである。

	グループ A	グループ B	グループ C	小計	共用資産 (法人)	共用資産を 含む、より 大きな単位 での資産グ ループ合計
<b>資産グループごとの減損損失の認識の判定及び測定</b>						
(1)帳簿価額	100	150	210	460	100	560
(2)割引前将来キャッシュ・フロー	N/A	160	180	N/A		
(3)減損損失の認識		しない	する			
(4)回収可能価額	N/A	N/A	120	N/A		
(5)減損損失	N/A	N/A	90	90		
(6)資産グループごとの減損処理後帳簿価額	100	150	120	370	100	470
<b>共用資産を含む、より大きな単位での減損損失の認識の判定及び測定</b>						
(1)帳簿価額	100	150	210	460	100	560
(2)割引前将来キャッシュ・フロー						540
(3)減損損失の認識						認識する
(4)回収可能価額						365
(5)減損損失						195
(6) 共用資産を加えることによる減損損失増加額						105

共用資産に配分される減損損失が共用資産の帳簿価額と正味売却価額の差額を超過した額について、各資産グループに配分する。

共用資産の正味売却価額を60とすると、共用資産に配分される減損損失105は、共用資産の帳簿価額100と正味売却価額60の差額40を超過するため、当該超過額65(=105-40)は合理的な基準により各資産グループに配分する。(減損会計基準の適用指針 設例7-1(4)参照)

## (2) 共用資産の帳簿価額を各資産グループに配分する方法

### 前提条件

- グループと各帳簿価額
 

グループA	: A大学	100
グループB	: B大学	150

グループC：D中学・E高校 210

共用資産：法人 100 合計560

- ・ 共用資産の各資産グループへの配分割合 A 20%、B 30%、C 50%
- ・ 配分後のグループB及びCに減損の兆候あり
- ・ 配分後の割引前将来キャッシュ・フロー  
グループB：170、グループC：210
- ・ 配分後の回収可能価額  
グループB：100、グループC：140

共用資産を各資産グループに配分する。

配分後の帳簿価額 A 120、B 180、C 260 合計560

配分後の資産グループごとに減損損失の認識の判定及び測定を行う。

減損の兆候のある配分後のグループBとCの帳簿価額と割引前将来キャッシュ・フローを比較すると、グループB、Cは減損損失を認識すべきであると判定される。資産グループB、Cの回収可能価額は100、140であるため、減損損失は80(=180-100)及び120(=260-140)と測定される。

以上をまとめると次の表のとおりである。

	グループ A	グループ B	グループ C	小計	共用資産 (法人)	合計
(1)帳簿価額	100	150	210	460	100	560
(2) 共用資産の帳簿 価額の配分	20	30	50	100	100	0
(3) 共用資産の帳簿 価額の配分後の 帳簿価額	120	180	260	560	0	560
(4) 割引前将来キャ ッシュ・フロー	N/A	170	210	N/A		
(5) 減損損失の認識		する	する			
(6) 回収可能価額	N/A	100	140	N/A		
(7)減損損失	N/A	80	120	200		
(8) 資産グループご との減損処理後帳 簿価額	120	100	140	360		

減損損失を資産グループB、Cと共用資産に配分する。(減損会計基準の適用指針 設例7-2参照)

#### 連結財務諸表作成に当たっての留意事項

学校財規においては「子会社」や「関連会社」の定義は規定されているものの、

連結財務諸表の作成等に係る事項について具体的な記載はない。しかし、学校法人が出資する会社は、その議決権の所有割合の程度や意思決定機関の支配の実態等が認められれば、当然に子会社あるいは関連会社に該当し、これらの会社に重要性があれば連結財務諸表の作成が必要となる。

そこで、連結財務諸表を作成する場合、特に連結の範囲に関する重要性の判断をどのように考えるべきか、また、関係学校法人（学校財規第2条第11項）等をどのように取り扱うべきか等の学校法人特有の論点や留意事項について検討した。

## 1．連結の範囲及び持分法の適用範囲に関する重要性の原則の適用について

学校財規第2条第12項第1号「有価証券発行学校法人の子会社」及び同第2号「有価証券発行学校法人の関連会社及び当該関連会社の子会社」に係る連結の範囲を検討する際の重要性の判断基準については、監査・保証実務委員会報告第52号「連結の範囲及び持分法の適用範囲に関する重要性の原則の適用等に係る監査上の取扱い」（以下「委員会報告第52号」という。）が適用されるが、このうち「利益剰余金基準」については、「利益剰余金」を「その他資産負債差額」と読み替えて適用することが適当であると考えられる。

なお、検討の過程において、収益獲得を目的として活動していない学校法人に対して、委員会報告第52号の利益基準及び利益剰余金基準の適用はなじまないのではないかという意見もあった。しかし、これらを適用しなくてよいという合理的な根拠がないことに加え、利益剰余金に合致する概念がないことをもって利益剰余金基準に相当する基準を適用除外とすると、特に持分法を適用する場合の判定基準は利益基準だけとなり、収益獲得を目的としない学校法人において、利益基準のみで連結の範囲を判定することとなる。その結果、会計年度によっては変動が生じることも考えられることから、貸借対照表の中から適用可能な指標である「その他資産負債差額」を「利益剰余金」に読み替えて適用することが適当である。

## 2．関係学校法人等の取扱いについて

「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する監査上の留意点についてのQ&A」（平成20年9月2日最終改正 日本公認会計士協会 以下「連結範囲Q&A」という。）のQ1において、子会社及び関連会社の範囲の決定に当たり、我が国の基準は実質基準であるといわれている基本的な考え方について、持分にかかわらず、実質的に支配している場合には子会社に該当し、この基本的な考え方は関連会社に該当するかどうかの影響力基準の判定に当たっても同様であるとしている。このことから、学校法人の連結の範囲の決定に当たり、まず、関係学校法人等を実質的に支配しているかどうかを検討すべきと考えられる。

企業会計においては、直接所有している議決権と「緊密な者」又は「同意している者」が所有する議決権とを合わせて他の会社等の議決権の過半数を占めている場

合には、直接の持分がゼロであっても連結する場合があります。また、連結範囲Q & Aで、子会社及び関連会社の範囲に含まれる「会社に準ずる事業体」の判定に当たっての留意事項について示したQ12において、「……公益法人は、収益事業を行っている場合もありますが、本来営利を目的とするものでないため、原則として、会社に準ずる事業体には該当しないものと考えられます。」としており、原則として該当しないとはしているものの、連結の対象としないとは断定していない。

これらのことから、制度上、持分概念のない学校法人同士が連結の対象となることはほとんどないと考えられるものの、その資金調達額の過半について融資を行っており、かつ、その学校法人の重要な財務又は事業の方針の決定に対して影響を与えている場合など、当該関係学校法人を実質的に支配している実態があれば、連結の対象となる場合もあり得ると考えられる。

### 3．セグメント情報の注記について

セグメント情報の注記におけるセグメントの区分等については、学校法人の事業が多岐にわたる場合もあり、一律に規定することは困難であることから、その事業内容等により、より有用な情報を提供すべく、各学校法人の実態に即して個々に決定することとなる。

例えば、附属病院において固有かつ多額の診療報酬がある場合には、病院などの付属機関を区分することや、学校種や学部ごとに区分することが考えられる。

### 4．表示方法について

連結財務諸表の表示方法については、学校財規を連結ベースに読み替えることとなるので、比較可能性を確保する上で何らかの指針等も必要ではないかとの意見もあった。企業会計における連結財務諸表規則（連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則）のように金額的基準を設けて別掲の表示に係る基準を明記することが望ましいとも考えられるが、その科目の集約の程度は連結財務諸表規則・同ガイドライン（「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」の取扱いに関する留意事項について）を参照して個々の学校法人が適宜判断することとなる。

### 5．その他の事項について

のれん、関連当事者等その他の連結財務諸表関連事項について、学校法人特有の検討すべき事項は特にないと考えられる。

#### 中間財務諸表作成に当たっての留意事項

金商法では、上場会社等以外の会社については、半期報告書の提出が求められている（第24条の5第1項）。また、有価証券報告書提出会社のうち、四半期報告書を提出しなければならない会社等（上場会社、店頭登録会社及び優先出資証券を上場

している協同組織金融機関)以外の会社、すなわち上場会社等以外の会社で有価証券届出書等を提出したことがある会社及び外形基準(第24条第1項第4号の規定に基づくいわゆる株主基準)に該当する会社は、従来どおり半期報告書の提出が必要とされている。有価証券発行学校法人は四半期報告書の提出義務者には当たらないため、半期報告書を提出しなければならない。

「中間財務諸表作成基準」(平成10年3月13日 企業会計審議会)は、予測主義ではなく実績主義による作成基準を前提としていることから、原則として、中間決算に特有の会計処理は認められないことになる。有価証券発行学校法人が中間財務諸表を作成するに当たっての特別の論点は少ないと考えられるが、入学金や補助金の収益計上時期についての検討など、中間財務諸表作成上の留意事項を検討した。

なお、有価証券発行学校法人が四半期報告書の提出を任意に選択した場合であっても、会計処理については中間財務諸表と同様に整理できるものと考えられる。

## 1. 作成する中間財務諸表の範囲について

有価証券発行学校法人においては、企業会計における中間財務諸表等規則(中間財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則)と学校財規を参考に中間財務諸表を作成しなければならない。

企業会計における中間財務諸表等規則では、中間貸借対照表、中間損益計算書、中間株主資本等変動計算書及び中間キャッシュ・フロー計算書が作成対象となり、中間連結財務諸表規則(中間連結財務諸表の用語、様式及び作成に関する規則)では、セグメント情報、中間連結貸借対照表、中間連結損益計算書、中間連結株主資本等変動計算書及び中間連結キャッシュ・フロー計算書が作成対象となっている。

一方、学校財規において規定されている財務諸表は、貸借対照表及び収支計算書(損益計算書、純資産変動計算書、キャッシュ・フロー計算書及び附属明細表)であるが、中間財務諸表の一つとして附属明細表を作成すべきか否かについては、企業会計においても求められていないため、特に作成は必要ないものと考えられる。

## 2. 会計処理について

### (1) 収益事業会計において計上される法人税等及び税効果会計の適用

収益事業会計において計上される法人税等及び税効果会計の適用については、有価証券発行学校法人以外の学校法人においても企業会計の原則に従うこととなっているため、有価証券発行学校法人が中間財務諸表を作成するに際しても、特に問題は生じないと考えられる。

### (2) 学生生徒等納付金

入学金は学校に入学する資格を与えるために収受する性格を持つものであることから、入学の対象となる年度(入学年度前に収受している場合には入学対象年度の期首)で収益計上するものとし、期間按分する必要はないと考えられる。

しかし、入学金以外の学生生徒等納付金を一括して収受する場合については、発生主義により、当該中間会計期間に相当する部分を期間按分して計上するものと考えられる。

### (3) 補助金

補助金について前会計年度の補助金の算定等を基準に当該中間会計期間分を見積計上することは、補助金が年度の支出を対象として算定されることなどから中間年度の発生額を算定することは困難であり、学校法人の恣意的な判断が含まれることも考えられるため、原則として金額の確定時すなわち補助金の交付決定通知日（概算交付を含む。）をもって収益計上する。

### (4) その他

その他、未収入金や未払金の計上、減価償却額の計算、諸引当金（退職給付引当金について下記の簡便な決算手続を適用する場合を除く。）の計上などの決算手続は、当然のことながら年度決算と同様に行うことが必要である。

## 3．簡便な決算手続の適用について

以下について簡便な決算手続を適用する場合も、学校法人が中間財務諸表を作成する上で、特に問題は生じないと考えられる。

- (1) 中間決算時におけるたな卸高
- (2) 減価償却の方法（定率法を採用している場合）
- (3) 退職給付費用

## 4．注記事項について

### (1) 中間財務諸表及び中間連結財務諸表の注記事項

中間財務諸表の作成上、特に問題となる事項はないと考えられるが、中間財務諸表等規則において注記事項とされている「事業の性質上営業収益又は営業費用に著しい季節的変動がある場合には、その状況」として、例えば入学金収入や補助金収入の金額が重要であると判断された場合には、その旨の記載をすることが望ましい。

### (2) 基本金に関する注記

学校財規第 52 条では、学校法人会計基準第 29 条に規定する基本金について、貸借対照表日における合計額を注記することとされている。この注記事項について、中間財務諸表作成に当たって、第 1 号基本金、第 2 号基本金並びに第 3 号基本金について当該中間会計期間末時点での組入高及び取崩高を計算するのか、あるいは組入れ及び取崩しに係る理事会等の承認が行われたもののみを集計するのか、また、第 4 号基本金については恒常的に保持すべき資金の額を中間会計期間末に計算するのか、あるいは前会計年度末の金額をそのままとするのかなどさまざまな議論があった。しかし、そもそも学校法人会計基準では中間会計期間末

時点での基本金の算定を予定しておらず、基本金の注記自体も投資家にとっては前会計年度末の情報で足りると考えられるため、中間会計期間末時点での基本金に関する注記自体が必要ないと考えられる。

#### 5．表示方法について

中間財務諸表作成基準において、「中間財務諸表の表示方法は、財務諸表に準ずる。ただし、資産、負債、資本、収益及び費用の科目は、中間会計期間に係る企業の財政状態及び経営成績に関する利害関係者の判断を誤らせない限り、集約して記載することができる。」とされており、有価証券発行学校法人の中間財務諸表についても、どの程度科目を集約することができるかの指針等も必要ではないかとの意見もあった。企業会計における中間財務諸表等規則のように金額的基準を設けて別掲の表示に係る基準を明記することが望ましいとも考えられるが、その集約の程度は中間財務諸表等規則・同ガイドライン（「中間財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」の取扱いに関する留意事項について）を参照して個々の学校法人が適宜判断することとなる。

以 上