

「学校法人会計基準の一部改正に伴う計算書類の作成について（通知）」
に関する実務指針

平成 26 年 1 月 14 日
日本公認会計士協会

目 次

はじめに	iii
1 活動区分資金収支計算書.....	1
1 - 1 活動区分資金収支計算書の区分：基本的な考え方	1
1 - 2 寄付金収入の区分.....	1
1 - 3 寄付者の意思が特定できない場合における寄付金収入の区分	2
1 - 4 補助金収入の区分.....	2
1 - 5 施設整備目的で収受した寄付金収入・補助金収入の区分.....	4
1 - 6 特定資産に係る取崩収入及び繰入支出の区分.....	4
1 - 7 調整勘定等	5
2 事業活動収支計算書.....	5
2 - 1 教育活動外収支に計上される財務活動.....	5
2 - 2 寄付金の区分.....	6
2 - 3 補助金の区分.....	6
2 - 4 特別収支の範囲	7
2 - 5 過年度修正額の範囲.....	7
2 - 6 災害損失の範囲及び会計処理	8
2 - 7 徴収不能額、徴収不能引当金繰入額の計上区分	8
3 固定資産.....	8
3 - 1 総論	8
3 - 2 固定資産の評価の会計処理が適用される場合.....	9
3 - 3 仕訳例.....	9
3 - 4 計上年度	10
3 - 5 備忘価額	10
3 - 6 適用範囲：グループ償却.....	10
3 - 7 適用範囲：土地	11
3 - 8 適用範囲：無形固定資産.....	11
3 - 9 有姿除却等損失と基本金取崩し.....	11

3 - 10	再使用した場合	12
4	有価証券	12
4 - 1	学校法人会計基準と時価会計の関係	12
4 - 2	有価証券の時価	12
4 - 3	「著しく低くなった場合」に該当するかどうかの判定	13
4 - 4	時価のある有価証券の回復可能性の判断	14
4 - 5	時価の下落率が 30%以上 50%未満の場合における「合理的な基準」	15
4 - 6	市場価格のない株式の評価	15
4 - 7	市場価格のない株式の回復可能性の判断	15
4 - 8	外貨建て有価証券の評価換え	16
4 - 9	有価証券評価差額の事業活動収支計算書上の表示	16
5	注記事項 その他	17
5 - 1	活動区分ごとの調整勘定等の加減の計算過程の注記の記載	17
5 - 2	有価証券の時価情報に係る注記の記載	17
5 - 3	時価のない有価証券	17
5 - 4	学校法人間取引の範囲	18
5 - 5	第 3 号基本金の組入れに係る計画集計表	18
5 - 6	第 4 号基本金に相当する資金を有している場合の注記省略の可否	19
5 - 7	第 4 号基本金相当の資金を有していない場合の注記の記載	19
5 - 8	第 4 号基本金の組入れがない知事所轄法人の注記	19
5 - 9	第 4 号基本金に対応した特定資産の計上区分	19
5 - 10	部門別の第 4 号基本金の組入れの可否	19

はじめに

平成25年4月22日に「学校法人会計基準の一部を改正する省令」(平成25年4月22日文科省令第15号)が公布され、平成27年度(知事所轄学校法人については平成28年度)以後の会計年度に係る会計処理及び計算書類の作成から適用されることとされた。文科省では、同日付けの「学校法人会計基準の一部改正について」(25文科高第90号)により、その趣旨、内容の概要等について通知したほか、改正後の計算書類について、用語の定義等を示すとともに、今回の改正に合わせて、近年の私立学校を取り巻く環境の変化等を踏まえ、会計処理の取扱い及び注記事項の追加等を示すため、「学校法人会計基準の一部改正に伴う計算書類の作成について(通知)」(25高私参第8号、以下「第8号通知」という。)及び「恒常的に保持すべき資金の額について」の改正について(通知)」(25高私参第9号、以下「第9号通知」という。)を、平成25年9月2日付けで発出した。

第8号通知及び第9号通知を受けて、日本公認会計士協会はこれらの通知を実務に適用するに当たっての具体的な指針を取りまとめた。

なお、本実務指針は、第8号通知及び第9号通知の二つの通知に関するものであるが、内容に鑑みて、名称については、「学校法人会計基準の一部改正に伴う計算書類の作成について(通知)」に関する実務指針とした。

1 活動区分資金収支計算書

1 - 1 活動区分資金収支計算書の区分：基本的な考え方

Q 活動区分資金収支計算書は、「教育活動による資金収支」、「施設整備等活動による資金収支」及び「その他の活動による資金収支」の三つの区分がありますが、区分に当たりどのような考え方にに基づき判断すべきですか。

A 第8号通知 2.(1) において、「教育活動による資金収支」は、「施設整備等活動による資金収支」及び「その他の活動による資金収支」を除いたものと示されている。

学校法人は、設置基準に基づき必要な施設設備等を用意した上で、教育活動を実施する設置主体であることから、学校法人における活動は、基本的には教育活動による収支が中心となる。一方で、教育活動を継続的に実施するためには、施設設備の取替更新や更なる取得といった活動も必要であるから、「施設整備等活動による資金収支」については、「教育活動による資金収支」をインフラ面から支える活動と考えられ、施設設備の拡充等に限定されたものとされる。

また、「その他の活動による資金収支」については、同通知 2.(3) において、財務活動、収益事業に係る活動、預り金の受払い等の経過的な活動、過年度修正額と例示されている。

したがって、基本的な考え方として、「施設整備等活動による資金収支」及び「その他の活動による資金収支」については、通知における定義に従って区分して計上し、それ以外の収支を広く「教育活動による資金収支」の活動区分に計上する。

なお、学生生徒等納付金収入については、納付金の内訳名称にかかわらず、「教育活動による資金収支」の活動区分に計上することとされている。

1 - 2 寄付金収入の区分

Q 寄付金収入には、活動区分資金収支計算書において、「教育活動による資金収支」に属するものと「施設整備等活動による資金収支」に属するものがありますが、どのように区分して計上するのですか。

また、寄付者の意思が明確でない場合の寄付金収入の活動区分の方法はどのようにしたらよいですか。

A 第8号通知 2.(1) において、「特別寄付金収入」とは、「用途指定のある寄付金収入のうち、施設設備寄付金収入を除いたものをいう」と定義され、また、同通知 2.(2) において、「施設設備寄付金収入」とは、「施設設備の拡充等のための寄付金収入をいう」と定義されている。

したがって、施設設備拡充等のためという寄付者の意思が明確な寄付金収入のみ「施設整備等活動による資金収支」の活動区分に「施設設備寄付金収入」の科目で計上し、それ以外の寄付金収入は、「教育活動による資金収支」の活動区分に「特別寄付金収入」又は「一般寄付金収入」の科目で計上することになる。

また、寄付者の意思は、寄付金趣意書、寄付金申込書等により可能な限り明確にすることが望ましいが、寄付者の意思が明確でない場合は、「教育活動による資金収支」の活動区分に計上することになる。

なお、活動区分資金収支計算書における「教育活動による資金収支」の活動区分の「特別寄付金収入」又は「一般寄付金収入」は、事業活動収支計算書では、「教育活動収支」の「寄付金」に「特別寄付金」又は「一般寄付金」として計上されることになる。

また、活動区分資金収支計算書における「施設整備等活動による資金収支」の活動区分の「施設設備寄付金収入」は、事業活動収支計算書では、「特別収支」の「その他の特別収入」に「施設設備寄付金」として計上することになる。

1 - 3 寄付者の意思が特定できない場合における寄付金収入の区分

Q 当学園では、寄付金趣意書において「目標総額1億円、寄付金一口10万円から、使途として、新キャンパス建設資金、奨学基金の拡充」と記載して募集を行っています。寄付者の意思が のどちらにも特定できない場合の寄付金収入の活動区分はどのようになりますか。

A は「施設整備等活動による資金収支」、 は「教育活動による資金収支」に計上することになるが、質問のように使途について寄付者の意思が特定できない場合の寄付金収入は、主たる目的の活動区分に計上するなどの方法によることになると解される。

あらかじめ寄付金趣意書、寄付金募集要項等で区分を明示しておくことが望まれる。

1 - 4 補助金収入の区分

Q 補助金収入には、活動区分資金収支計算書において、「教育活動による資金収支」に属するものと「施設整備等活動による資金収支」に属するものがありますが、以下のケースの場合はどの区分に計上するのですか。

旧耐震基準で建設された校舎を建て替え、新校舎の建設に日本私立学校振興・共済事業団から融資を受け、その融資を受けた借入利息に対して、文部科学省から私立学校施設高度化推進事業補助（利子助成）を受けていますが、この場合の補助金収入は、「施設整備等活動による資金収支」に計上すべきですか。

私立大学等経常費補助金の対象経費には、図書や500万円未満の機器備品も含まれますが、これらを対象とする部分は「施設整備等活動による資金収支」に計上すべきですか。

経常費補助金のうち、特別補助はどのように考えればよいですか。

「特色ある大学教育支援プログラム（特色GP）」に選定・採択され、文部科学省から補助金が交付されることになりましたが、この場合の補助金収入は、「教育活動による資金収支」に計上すべきですか。

A 第8号通知 2.(1)において、「経常費等補助金収入」とは、「補助金収入のうち、施設設備補助金収入を除いたものをいう」と定義され、また、同通知 2.(2)において、「施設設備補助金収入」とは、「施設設備の拡充等のための補助金収入をいう」と定義されている。

したがって、当該補助金交付の根拠法令、交付要綱等の趣旨から判断して施設設備のためという目的が明確な補助金収入のみ「施設整備等活動による資金収支」の活動区分に「施設設備補助金収入」の科目で計上し、それ以外の補助金収入は、「教育活動による資金収支」の活動区分に「経常費等補助金収入」の科目で計上する。

なお、活動区分資金収支計算書における「教育活動による資金収支」の活動区分の「経常費等補助金収入」は、事業活動収支計算書では、「教育活動収支」の「経常費等補助金」として計上する。また、活動区分資金収支計算書における「施設整備等活動による資金収支」の活動区分の「施設設備補助金収入」は、事業活動収支計算書では、「特別収支」の「施設設備補助金」として計上する。

利子補給を目的とした補助金

新校舎の建設の融資に係る利子の一部を助成する補助金については、融資に対する利子の補助金であり、また「その他の活動による資金収支」にも該当していないことから、「教育活動による資金収支」の活動区分に計上するという考え方もある。

しかし、施設の充実を図る目的で補助されるものであるので、補助金の交付者の目的に照らして「施設整備等活動による資金収支」の活動区分に計上することになる。

経常費補助金のうち設備支出を対象とする部分

1-1における基本的な考え方（「教育活動による資金収支」を広く捉える考え方）より、「施設整備等活動による資金収支」の活動区分に含まれる補助金は、交付者の目的が、施設又は設備の取得等に充てることが明確な場合に限定して捉えることになる。

したがって、図書や機器備品といった設備関係支出を補助対象とした補助金を収受したとしても、当該補助金が私立大学等の教育活動の維持向上等に寄与するための経常的経費の補助であることから、その収入全てを「教育活動による資金収支」の活動区分に計上する。

経常費補助金を構成する特別補助

特別補助は、私立学校振興助成法（昭和50年法律第61号）第7条で規定されており、「私立大学における学術の振興及び私立大学又は私立高等専門学校における特定の分野、課程等に係る教育の振興のため特に必要があると認めるとき」に従来から実施されている一般補助金を増額して交付できるというものである。

したがって、特別補助は、経常費補助金における一般補助の増額分であり、その名称・目的・内容等から、一部が施設設備の購入に充てられることが想定される特別補助であっても、「教育活動による資金収支」の活動区分に計上する。

G P (Good Practice) 等の補助金

G P (Good Practice) 等の補助金については、教育の質向上に向けた大学教育改革の取組に係る補助であるため、その名称・目的・内容等から、一部が施設設備の購入に充てられることが想定されたとしても、「教育活動による資金収支」の活動区分に計上する。

(注) 文部科学省では、国公私立大学を通じて、教育の質向上に向けた大学教育改革の取組を選定し、財政的なサポートや幅広い情報提供を行い、各大学などでの教育改革の取組を促進するため、「特色ある大学教育支援プログラム(特色G P)」、「現代的教育ニーズ取組支援プログラム(現代G P)」及び「質の高い大学教育推進プログラム(教育G P)」を実施しており、平成 21 年度からは「大学教育・学生支援事業」のテーマA「大学教育推進プログラム」において大学教育改革の取組を推進している。

1 - 5 施設整備目的で収受した寄付金収入・補助金収入の区分

Q 施設整備のためという目的で収受した寄付金収入又は補助金収入を原資に購入した施設設備について、経理規程等に定められた固定資産計上基準額(例えば10万円)未満であるため経費処理を行いました。この場合、当該寄付金収入又は補助金収入は、「教育活動による資金収支」と「施設整備等活動による資金収支」のいずれに計上すべきですか。

A 第8号通知 2.(2)、において、「施設設備寄付金収入」又は「施設設備補助金収入」とは、施設設備の拡充等のための寄付金収入又は補助金収入をいうと示されている。したがって、取得した資産が経理規程等に従い経費として処理された場合、施設設備の拡充とはいえず、当該寄付金収入又は補助金収入は、「教育活動による資金収支」の活動区分に計上する考え方もある。

しかし、収入については、寄付者の意思や補助金の交付者の目的に基づき判断し、その目的が施設設備の拡充である場合には、当該寄付金収入や補助金収入を原資とした支出の一部が経費処理されたとしても、「施設整備等活動による資金収支」の活動区分(施設設備寄付金収入、施設設備補助金収入)に計上する。

1 - 6 特定資産に係る取崩収入及び繰入支出の区分

Q 特定資産に係る取崩収入及び繰入支出は、「施設整備等活動による資金収支」に属するものと「その他の活動による資金収支」に属するものがありますが、どのように区分するのですか。

また、特定資産に係る収支の活動区分資金収支計算書における表示は、純額表示ですか、それとも総額表示ですか。

A 第8号通知 2.(2)において、「(何)引当特定資産取崩収入」とは、施設設備に用途指定のある特定資産の取崩しに伴う収入のうち、第2号基本金引当特定資産取崩

収入を除いたものをいう」と定義され、また、同通知 2.(3) において、「(何)引当特定資産取崩収入」とは、施設設備以外に用途指定のある特定資産の取崩しに伴う収入のうち、「第3号基本金引当特定資産取崩収入」を除いたものをいう」と定義されている。

したがって、施設設備に用途指定のある特定資産に係る取崩収入又は繰入支出は、「施設整備等活動による資金収支」の活動区分に計上し、施設設備以外に用途指定のある特定資産に係る取崩収入又は繰入支出は、「その他の活動による資金収支」の活動区分に計上する。

すなわち、減価償却引当特定資産に係る取崩収入又は繰入支出は、「施設整備等活動による資金収支」の活動区分に計上され、退職給与引当特定資産に係る取崩収入又は繰入支出は「その他の活動による資金収支」の活動区分に計上する。

また、特定資産に係る収支は、学校法人会計基準（以下「基準」という。）第5条のただし書で純額表示が認められた収入と支出に該当しないため、活動区分資金収支計算書において、総額をもって表示する。

1 - 7 調整勘定等

Q 活動区分ごとの調整勘定等の計算過程を注記する表には、前受金、未収入金、未払金、前払金に関連する項目以外に、(何)という項目がありますが、これにはどのような項目が含まれるのですか。

A 「調整勘定等」には、資金収支計算書における資金収支調整勘定に関連する項目を記載する。したがって、前受金、未収入金、未払金、前払金のほか、手形債権及び債務に関連する収支の項目が含まれる。

2 事業活動収支計算書

2 - 1 教育活動外収支に計上される財務活動

Q 教育活動外収支に計上される経常的な財務活動に係る事業活動収支には、どのようなものが該当するのですか。

A 第8号通知 2.(3) において、財務活動とは、資金調達及び資金運用に係る活動をいうとされており、事業活動収入としては、第3号基本金引当特定資産の運用により生ずる「第3号基本金引当特定資産運用収入」や、これ以外の預金、貸付金等の利息、株式の配当金等の「その他の受取利息・配当金」が該当する。また、事業活動支出としては、借入金利息や学校債利息が挙げられる。

また、外国通貨及び外貨預金の本邦通貨への交換や外貨建債権債務の決済の際に生ずる為替換算差額、外貨建債権債務等につき期末日の為替相場に換算する場合に生ずる為替換算差額等については、「教育活動外収支」に計上する。

2 - 2 寄付金の区分

Q 寄付金には、「教育活動収支」に属するものと「特別収支」に属するものがありますが、寄付金を二つの区分に計上する方法はどのようにすべきですか。

また、寄付者の意思が明確でない場合の寄付金の区分はどのようにしたらよいですか。

A 活動区分資金収支計算書における寄付金収入の区分（1 - 2 参照）に応じて、事業活動収支計算書においては、「施設設備寄付金」は「特別収支」の「その他の特別収入」に計上することになる。それ以外の寄付金は「教育活動収支」の「寄付金」に「特別寄付金」又は「一般寄付金」として計上する。

また、寄付者の意思は、寄付金趣意書、寄付金申込書等により、可能な限り明確にすることが望ましいが、寄付者の意思が明確でない場合は、「教育活動収支」の「一般寄付金」に計上する（1 - 2、1 - 3 参照）。

なお、「現物寄付」については、施設設備の受贈は「特別収支」に計上し、施設設備以外の受贈は「教育活動収支」に計上する。ここで、施設設備以外の受贈としては、貯蔵品、固定資産に計上しない機器備品、雑誌等の受入れが考えられる。

2 - 3 補助金の区分

Q 補助金には、「教育活動収支」に属するものと「特別収支」に属するものがありますが、以下については、どちらに計上すればよいでしょうか。

利子補給を目的とした補助金

旧耐震基準で建設された校舎を建て替え、新校舎の建設に日本私立学校振興・共済事業団から融資を受け、その融資を受けた借入利息に対して、文部科学省から私立学校施設高度化推進事業補助（利子助成）を受けた場合の補助金

経常費補助金のうち設備支出を対象とする部分

経常費補助金のうち、図書や500万円未満の機器備品に対応する部分

経常費補助金を構成する特別補助

経常費補助金のうち、特別補助

G P（Good Practice）等の補助金

「特色ある大学教育支援プログラム（特色GP）」に選定・採択され、文部科学省から交付された場合の補助金

A 活動区分資金収支計算書における「教育活動による資金収支」の活動区分の「経常費等補助金収入」は、事業活動収支計算書では、「教育活動収支」の「経常費等補助金」として計上する。また、活動区分資金収支計算書における「施設整備等活動による資金収支」の活動区分の「施設設備補助金収入」は、事業活動収支計算書では、「特別収支」の「施設設備補助金」として計上する。したがって、それぞれ以下のとおりとなる（1 - 4 参照）。

利子補給を目的とした補助金

補助金の交付者の目的に基づき、「特別収支」の「施設設備補助金」に計上する。

経常費補助金のうち設備支出を対象とする部分

補助金の交付者の目的に基づき、区別することなくその全てを「教育活動収支」の「経常費等補助金」に計上する。

経常費補助金を構成する特別補助

補助金の交付者の目的に基づき、「教育活動収支」の「経常費等補助金」に計上する。

G P (Good Practice) 等の補助金

補助金の交付者の目的に基づき、「教育活動収支」の「経常費等補助金」に計上する。

2 - 4 特別収支の範囲

Q 通知において特別収支とされる項目については、金額の多寡を問わず計上する必要がありますか。

A 第8号通知 3.(3) において、「特別収支には、「資産売却差額」、「施設設備寄付金」、「現物寄付」、「施設設備補助金」、「資産処分差額」、「過年度修正額」、「災害損失」及びデリバティブ取引の解約に伴う損失又は利益が該当するものとする。「災害損失」とは資産処分差額のうち、災害によるものをいう」と定義されている。また、同通知 3.(3) では、「退職給与引当金の計上に係る変更時差異を平成23年度に一括計上せず毎年度均等に繰り入れる措置によっている場合の「退職給与引当金特別繰入額」についても特別収支に該当する」としている。

したがって、これらの科目については金額の多寡を問わず、「特別収支」に計上しなければならない。

なお、有価証券の時価の著しい下落による有価証券評価損(有価証券評価差額)は、「資産処分差額」に含まれるので、特別収支に該当する。

2 - 5 過年度修正額の範囲

Q 特別収支における過年度修正額として計上されるものにはどのようなものがありますか。

また、補助金の返還支出は、過年度修正額として特別収支に計上すべきですか。

A 「特別収支」の「過年度修正額」には、資金収支を伴うものと、伴わないものがある。

資金収支を伴うものとしては、過年度の給与や退職金計算の誤りを当年度に精算した場合、過年度に未払金として計上すべきであった経費を当年度に支払った場合、過年度に徴収不能額として処理した債権を当年度に回収した場合、などが考えられる。

資金収支を伴わないものとしては、過年度の減価償却額や退職給与引当金(繰入額)等の計算誤りを当年度に修正した場合などが考えられる。

なお、補助金返還額は、教育活動収支の管理経費に計上され、「特別収支」に計上されるものではない。補助金は、過年度において一旦確定し収受しており、その一部に返還があったとしても返還命令決定通知に従ったものであり、過年度の修正には該当しない。

2 - 6 災害損失の範囲及び会計処理

Q 「災害損失」とは「資産処分差額のうち、災害によるものをいう」とされていますが、ここでいう「災害」の範囲はどこまでをいうのですか。

A 「災害」とは、一般的に、暴風、洪水、高潮、地震、大火その他の異常な現象により生ずる災害をいう。したがって、ここでは、盗難、事故、通常の火災などは含まれない。

なお、第8号通知 3.(3) において、「災害損失」とは「資産処分差額のうち、災害によるものをいう」とされていることから、その災害に対応する復旧や原状回復のための支出については、当該「災害損失」には含まれず、「教育活動収支」に計上されることになる。

2 - 7 徴収不能額、徴収不能引当金繰入額の計上区分

Q 学生生徒等納付金の未収入金以外の債権に対する徴収不能額や徴収不能引当金繰入額についても、教育活動収支の事業活動支出として計上するのですか。

A 学生生徒等納付金に係る未収入金だけでなく、学生生徒・教職員への貸付金や、大学の附属病院における医療収入未収入金等に対しても徴収不能額や徴収不能引当金繰入額が計上される場合がある。これらは、「教育活動外収支」にも「特別収支」にも当たらず、全て教育活動収支の事業活動支出として計上する。

3 固定資産

3 - 1 総論

Q 第8号通知において固定資産の評価が示された経緯は何でしょうか。

A 資産の評価は、取得価額をもってするものとされており(学校法人会計基準第25条)固定資産についてもその取得価額により評価されることになる。

しかしながら、近年、大規模な災害等により学校法人が保有する校地校舎等の固定資産の使用が困難となり、かつ処分もできないような状況が生じており、そうした状況にある固定資産についても資産計上を続けることは、学校法人の財政状態を適切に表さないと考えられる。

このような状況を契機として、第8号通知では、一定の条件を付して、これまで実際に処分するまでは貸借対照表の資産計上額から除くことができなかつたものについて、実際の処分を行わない場合でも資産計上額から除くことができることとしたものである。

3 - 2 固定資産の評価の会計処理が適用される場合

Q 「有姿除却等損失」として処理することができるのはどのような場合ですか。

A 固定資産について備忘価額を残して貸借対照表の資産計上額から除くことができるのは、現に使用することをやめ、かつ、将来も転用するなどにより、使用する予定のない状態にあるものであり、以下の から までの条件に全て該当する場合である。

固定資産の使用が困難である場合

社会通念上誰にとっても使用することが困難である場合であり、当該学校法人の個別的な事由で使用が困難な場合は含まない。なお、当該固定資産の使用を継続するために巨額な支出を要するなど、使用目的から考えて明らかに合理的でない場合も使用が困難である場合に該当する。

処分ができない場合

通常想定される方法で処分できない場合であり、例えば以下のようなケースが考えられる。

- 物理的なアクセスが制限されている場合
- 当該固定資産を処分するためには教育活動を長期にわたり中断しなければならないなど事業を行う上で重要な支障を来し、直ちに処分することが合理的でない場合
- 法令の規制など、学校法人の都合によらない外部要因により直ちに処分することができない場合

及び に該当する固定資産であって、備忘価額を残して貸借対照表の資産計上額から除くことについて理事会及び評議員会(評議員会については私立学校法(昭和24年法律第270号)第42条第2項の規定に基づき、寄附行為をもって評議員会の議決を要することとしている場合に限る。)の承認を得た場合

これら 、 の条件を満たす場合として以下が考えられる。

- 立入禁止区域にある固定資産
- 地中に空洞があり、崩落の危険があるような場合で、埋め戻して使用可能な状態にするためには巨額な支出を要する土地・建物
- 使用が困難となった構築物だが、校舎と一体となっており、処分するためには長期にわたり校舎を閉鎖しなければならない場合
- 倉庫に保管しているPCB入りトランス(変圧器)等で、外部要因により処分するのに相当期間を要すると想定されるもの

3 - 3 仕訳例

Q 有姿除却等損失を計上する場合、どのような仕訳になるのでしょうか。

また、有姿除却等損失による固定資産の減少は、固定資産明細表の「当期減少額」に含

めて記載するのでしょうか。

A 固定資産の評価の対象となる固定資産の取得価額を 100、減価償却累計額を 50、備忘価額を 1 とした場合、備忘価額を残し固定資産の計上額を減少させることとなる。これを仕訳で示すと以下のとおりである。

(借方) 減価償却累計額	50	(貸方) 固定資産	99
(借方) 有姿除却等損失	49		

なお、当該固定資産についてはその全額 100 が基本金の取崩し対象となる。

有姿除却等損失による固定資産の減少がある場合には、固定資産明細表の当期減少額の欄に当該固定資産の取得価額から備忘価額を除いた金額 99 を記載する。また当該固定資産の減価償却累計額については固定資産明細表の減価償却累計額から減少させる必要がある。

3 - 4 計上年度

Q 固定資産の評価に当たり、備忘価額を残して貸借対照表の資産計上額から除く際に、理事会等の承認はいつ行ったらよいのでしょうか。

A 原則として有姿除却等損失を計上する日の属する会計年度において理事会等の承認が行われる必要がある。ただし、いわゆる決算理事会において有姿除却等損失が計上された計算書類が議決された場合には、対象となった計算書類の年度に承認があったものとみなす。

3 - 5 備忘価額

Q 備忘価額はなぜ残す必要があるのでしょうか。また備忘価額はどのように決定すればよいですか。

A 第 8 号通知 1 (1) において「備忘価額を残して貸借対照表の資産計上額から除く」とされているのは、固定資産の評価を実施した後も当該固定資産を引き続き保有していることを帳簿上明らかにするためのものである。このため、備忘価額は学校法人が規程等で合理的に決めた価額（例えば 1 円）となる。

なお、処分ができる状況である場合には、固定資産の評価の対象とはならないため、市場価格や売却価格はここでいう合理的に決めた価額とはならない。

3 - 6 適用範囲：グループ償却

Q グループ償却を行っている機器備品等についても、固定資産の評価の対象となりますか。

A いわゆるグループ償却を行った場合、現物の有無にかかわらず、耐用年数の最終年度に一括除却処理する方法も妥当な会計処理として取り扱うものとされている。したがっ

て、本来グループ償却を採用している場合には、固定資産の評価の対象にならない。ただし、グループ償却は飽くまで事務手続の簡素化という観点から認められるものであり、例えば、災害等で使用が困難となり、かつ処分もできないような固定資産が大量に生じたような場合にまで、固定資産の評価を行わないのは適当ではない。したがって、災害等で被害を受けた資産については会計上も有姿除却等損失を計上すべきである。

例えば、グループ償却を採用した学校法人においても、個々の機器備品等を固定資産管理システムに登録していることがある。この場合、使用が困難で処分ができない機器備品等を特定することが可能であるため、当該取得価額を参考に按分計算を行う等の方法で有姿除却等損失の金額を合理的に算定することとなる。

3 - 7 適用範囲：土地

Q 土地についても固定資産の評価の対象となりますか。また、土地を使用できない又はそれが困難な状況とは、どのような場合ですか。

A 土地についても固定資産の評価の対象となる。

固定資産の評価は、使用が困難となり、かつ処分のできないような状況にある固定資産について、資産計上を続けることが学校法人の財政状態を適切に表さないと考えられることから、備忘価額を残して貸借対照表の資産計上額から除くものである。したがって、資産として計上されている土地についても評価対象に含まれる。3 - 2の条件に全て該当する場合には、固定資産の評価を行うことになる。

なお、土地については使用が困難でかつ処分のできない状況は通常想定されない。しかし、今後数十年にわたり立入禁止とされ、その後の状況も判断できないような場合には固定資産の評価を行うことが認められることとなろう。例えば、土地が警戒区域内や計画的避難区域等に指定され、使用が不可能である場合等が考えられる。

3 - 8 適用範囲：無形固定資産

Q 無形固定資産についても固定資産の評価の対象となりますか。

A 3 - 2の条件に全て該当する場合には無形固定資産（例えば、借地権、施設利用権等）についても固定資産の評価対象に含まれる。

なお、通常無形固定資産については、処分のできない状況は想定されないため、使用が困難となった時点で除却により処理すれば足りると考えられる。

3 - 9 有姿除却等損失と基本金取崩し

Q 有姿除却等損失を計上した場合、固定資産は備忘価額を残しますが、基本金は全額取崩しの対象となるため両者は一致しません。固定資産明細表及び基本金明細表上、その旨の注記を付す必要はありませんか。

A 有姿除却等損失を計上した場合は、「第八号様式(第36条関係)」の注4にある「贈与、

災害による廃棄その他特殊な事由による増加若しくは減少があった場合」に該当するため、当該事由を固定資産明細表（第八号様式）の摘要欄（書ききれない場合は脚注）に記載しなければならない。

また、基本金明細表（第十号様式）では注記は求められていないが、「要組入高」の取崩額及び当期末残高が固定資産明細表の当期減少額及び期末残高と一致しないこととなるため、差異内容を基本金明細表等に記載することが望ましい。

3 - 10 再使用した場合

Q 一旦、固定資産の評価を行い、備忘価額を付した固定資産について、将来状況が変化し使用が困難でなくなったため、再度使用又は転用した場合には、当該固定資産の帳簿価額を増額させることはできますか。

A 将来において新たな知見が発見され、技術革新等により使用が困難であった状況等が解消され、使用又は転用が可能となる状況になった場合でも、当該固定資産の帳簿価額を増額させることはできない。

4 有価証券

4 - 1 学校法人会計基準と時価会計の関係

Q 基準第 27 条と時価会計の関係を教えてください。

A 基準では、従来から金融商品について時価会計を導入せず、有価証券の注記情報の充実で対応してきている。

今回の基準の一部改正においても、有価証券の評価は取得原価主義を維持しており、また基準第 27 条において「(取得) 価額と比較してその時価が著しく低くなった場合には、その回復が可能と認められるときを除き時価によって評価する」こととなっており、従来と変わりはない。基準第 27 条の「時価によって評価」は取得原価主義の枠内での帳簿価額の切り下げであり、資産と負債を毎期末の時価で評価する時価会計とは異なるものである。

なお、基準第 27 条の「時価によって評価」の考え方は、企業会計でいうところの有価証券の減損処理に相当する概念であることから、「金融商品に関する会計基準」(企業会計基準第 10 号、以下「金融商品会計基準」という。) で定義付けられている「時価」の概念や「回復可能性の判断」等については、実務上の判断において具体的に参考になる。

4 - 2 有価証券の時価

Q 有価証券の取得価額と比較する「時価」とは、どのような価額をいうのですか。

A 有価証券の取得価額と比較する「時価」とは、公正な評価額を指し、取引を実行するために必要な知識を持つ自発的な独立第三者の当事者が取引を行うと想定した場合の取引価額をいい、金融商品会計基準に定める内容と同様である。有価証券に付すべき時価

には、当該有価証券が市場で取引され、そこで成立している価格がある場合の「市場価格に基づく価額」と、当該有価証券に市場価格がない場合の「合理的に算定された価額」とがある。有価証券を時価評価する場合に用いられる時価は、具体的には以下のようになる。

なお、会計年度末の時価については原則として市場価格に基づいて算定された価額とする。ただし、継続して適用することを条件として、会計年度末前1か月の市場価格の平均に基づいて算定された価額を用いることもできる。

(1) 株式

株式に付す時価は市場価格とし、市場において公表されている取引価格の終値を優先適用し、終値がなければ気配値を適用する。当日の終値も気配値も公表されていない場合は、同日前直近において公表された終値又は気配値とする。また、ブローカーの店頭及びシステム上において取引されている株式については、そこで成立している売買価格又は気配値を市場価格とする。

(2) 債券又は証券投資信託

債券又は証券投資信託に付す時価は市場価格とし、市場価格がない場合には、市場価格に準ずるものとして合理的に算定された価額が得られればその価額とする。債券の市場価格とする取引価格は、株式の取引価格に準じた終値又は気配値とする。なお、合理的に算定された価額を取扱金融機関等（証券会社、ブローカー、情報ベンダーを含む。）に問合せすることも考えられる。

4 - 3 「著しく低くなった場合」に該当するかどうかの判定

Q 有価証券については、時価が著しく低くなった場合には、その回復が可能と認められるときを除き、時価によって評価するものとしており、特に市場価格がある場合は、50%以上の下落や、30%以上50%未満の下落、といったように具体的な数値によって考え方を区分しています。

「著しく低くなった場合」という概念とこれらの数値の関係は、どのように理解すればよいですか。

A 有価証券の時価が「著しく低くなった場合」とは、必ずしも数値化できるものではないが、少なくとも個々の銘柄の有価証券の時価が取得価額に比べて50%以上下落した場合には「著しく低くなった場合」に該当すると判断すべきである。この場合には、合理的な理由がない限り、時価が取得価額まで回復する見込みがあるとは認められないため、評価減を行わなければならない。

また、例え時価の下落率が50%未満であっても、30%以上の下落があった場合には、それが「著しく低くなった場合」に該当するかどうかは、各学校法人の判断で合理的な基準を設けて判断することとなる。

なお、個々の銘柄の有価証券の時価の下落率が30%未満の場合には、一般的には「著

しく低くなった場合」に該当しないものと考えられる。

時価の下落率	「著しく低くなった場合」かどうかの判定
50%以上	「著しく低くなった場合」に該当する。
30%以上 50%未満	各学校法人において、著しく低くなったと判断するための合理的な基準を設けて判断する。
30%未満	「著しく低くなった場合」に該当しない。

4 - 4 時価のある有価証券の回復可能性の判断

Q 時価が取得価額に比べて 50%以上下落した場合には、特に合理的と認められる理由が示されない限り、時価が取得価額まで回復が可能とは認めないものとしてされていますが、ここでいう「特に合理的と認められる理由」とはどのようなものですか。

A 一般的に、有価証券の時価の「回復が可能と認められるとき」とは、株式の場合、時価の下落が一時的なものであり、期末日後おおむね 1 年以内に時価が取得価額にほぼ近い水準にまで回復する見込みのあることを合理的な根拠をもって予測できる場合をいう。この場合の合理的な根拠は、個別銘柄ごとに、株式の取得時点、期末日、期末日後における市場価格の推移及び市場環境の動向、最高値・最安値と購入価格との乖離状況、発行会社の業況等の推移等、時価下落の内的・外的要因を総合的に勘案して検討することが必要である。ただし、株式の時価が過去 2 年間にわたり著しく下落した状態にある場合や、株式の発行会社が債務超過の状態にある場合又は 2 期連続で損失を計上しており、翌年度もそのように予想される場合には、通常は回復する見込みがあるとは認められない。

他方、債券の場合は、単に一般市場金利の大幅な上昇によって時価が著しく下落した場合であっても、いずれ時価の下落が解消すると見込まれるときは回復する可能性があるものと認められるが、格付けの著しい低下があった場合や、債券の発行会社が債務超過や連続して赤字決算の状態にある場合など、信用リスクの増大に起因して時価が著しく下落した場合には、通常は回復する見込みがあるとは認められない。

質問のように時価が取得価額に比べて 50%以上下落した場合の「特に合理的と認められる理由」とは、時価が取得価額まで回復する見込みがあることを合理的な根拠をもって予測できる程度の理由であり、1 年後の時価は通常予測可能なものではないため、実務的にはこれを示すことは極めて困難と思われる。

したがって、例えば、会計年度末日において時価が 50%以上下落している場合でも、その計算書類の理事会承認日までの間に、時価が取得価額まで回復している場合のように、回復の事実が明らかな事象に基づき、飽くまでも限定的に解釈すべきである。

4 - 5 時価の下落率が30%以上50%未満の場合における「合理的な基準」

Q 時価の下落率が30%以上50%未満の場合には、著しく低くなったと判断するための合理的な基準を設けて判断するとされていますが、この「合理的な基準」とは具体的にどのようなものですか。

A 時価の下落率が50%未満であっても、状況によっては時価の回復可能性がないとして減損処理を要する場合があることから、時価の著しい下落があったものとして、回復可能性の判定の対象とされることもある。この場合、時価の著しい下落率についての固定的な数値基準を定めることはできないため、時価の下落率が30%以上50%未満の場合には、状況に応じ個々の学校法人において時価が「著しく低くなった」と判断するための合理的な基準を設けて判断することとなる。

この「合理的な基準」は個々の学校法人においてそれぞれ設けることになるため、様々なものが考えられるが、具体的に、どのような場合に「著しく低くなった」と判断するのかを明確にしておくことが必要である。その指標としては、例えば株式については株価の推移、株式の発行会社の財政状態、株式の発行会社の経営成績の推移など、債券については格付け機関による格付け、債券の発行体の財政状態、債券の発行体の経営成績の推移などが考えられる。

なお、恣意性を排除するために、「合理的な基準」については文書をもって設定しておき、毎期継続的に適用することが必要である。

4 - 6 市場価格のない株式の評価

Q 市場価格のない有価証券のうち、株式については当該株式の発行会社の実質価額を時価とみなすとされていますが、実質価額の算出に際して、発行会社の土地の含み損益を把握できる場合、これを考慮する必要がありますか。

A 市場価格のない株式の実質価額は第8号通知に記載のとおり「一般に公正妥当と認められた企業会計の基準に従い作成された財務諸表を基礎とした1株当たりの純資産額」であり、これを時価とみなすことになるが、「基礎とした」とあることから、より実態に近い財政状態を算定するため、発行会社の財務諸表を無条件に使用するのではなく、発行会社の保有する資産等を時価評価して算定することも考えられる。したがって、発行会社の財務諸表において資産等の時価評価が行われていない場合は、発行会社の土地の含み損益等、時価評価のための資料が合理的に入手可能であれば、これを考慮して実質価額を算定する。

4 - 7 市場価格のない株式の回復可能性の判断

Q 市場価格のない株式については、当該株式の発行会社の実質価額が、取得価額に比べて50%以上下落した場合には、十分な証拠によって裏付けられない限り、その回復が可能とは認めないものとする、とされていますが、ここでいう「十分な証拠」とは具体的に

にどのようなものですか。

A 市場価格のない株式について、その実質価額が取得価額に比べて 50%以上下落し「時価が著しく低くなった場合」に該当したとしても、例えば学校法人からの出資割合が2分の1以上の出資先会社等であって、事業計画等を入手して回復可能性を判定することが可能なこともあるため、回復することが合理的に裏付けられる場合には、「十分な証拠」と考えることができ、相当の減額をしないことも認められる。

ただし、事業計画等は実行可能で合理的なものでなければならず、その回復可能性の判断は每期見直すことが必要であり、その後の実績が事業計画等を下回った場合など、事業計画等に基づく業績回復が予定どおり進まないことが判明したときは、その期末において相当の減額をするか否かについて検討しなければならない。

4 - 8 外貨建て有価証券の評価換え

Q 外貨建て有価証券の場合、取得価額と比較する時価は外貨ベースと邦貨ベースのどちらですか。また、評価換えを行う場合の当該有価証券の評価差額はどのように計算しますか。

A 取得価額と時価との比較は外貨ベースで行い、貸借対照表価額は決算時の為替相場により円換算した額によることとなる。

(例) 時価のある外貨建株式A銘柄を1,000株所有している。

取得価額 = 外国通貨による取得原価(100米ドル/株) × 取得時レート(80円/米ドル)
× 1,000株
= 8,000,000円

決算時の外国通貨による時価(40米ドル/株)、会計年度末レート(110円/米ドル)

(1) 「著しく下落した」かどうかの判定

$(40 \text{ 米ドル} - 100 \text{ 米ドル}) \div 100 \text{ 米ドル} = 60\%$

著しい下落である。

(2) 会計年度末の評価額

$40 \text{ 米ドル} \times 110 \text{ 円/米ドル} \times 1,000 \text{ 株} = 4,400,000 \text{ 円}$

(3) 評価差額の計算

取得価額 8,000,000円 - 会計年度末の評価額 4,400,000円 = 3,600,000円

4 - 9 有価証券評価差額の事業活動収支計算書上の表示

Q 事業活動収支計算書上、有価証券の評価換えを行った場合の有価証券評価差額はどの区分に計上しますか。

また小科目としてどのような科目を使うのがよいですか。

A 有価証券の評価換えによる損失額は、経常的な事業活動を通じて発生する性格のもの

ではなく、時価の著しい下落という特殊な要因によって一時的に発生した臨時的な資産価額の強制的引下げであって、資産の処分に伴う損失額に準ずる性格のものであると考えられる。

第8号通知では、資産処分差額は事業活動収支計算書の特別収支に含まれることとしていることから、大科目「資産処分差額」、小科目「有価証券評価差額」と表示するのが妥当である。

また、引当特定資産に含まれる有価証券について評価換えによる損失が生じた場合には、一般の有価証券の評価差額とは区分して表示する。

(例) 事業活動収支計算書の特別収支

(大科目) 資産処分差額

(小科目) 有価証券評価差額

引当特定資産評価差額

5 注記事項 その他

5 - 1 活動区分ごとの調整勘定等の加減の計算過程の注記の記載

Q 活動区分ごとの調整勘定等の加減の計算過程の注記において、該当する項目に金額がない場合は項目を省略してもよいですか。

A 第8号通知 1.(注記例)の脚注において、「(注)該当する項目のみに数値を記入する。」とされていることから、該当する項目に金額がない場合であっても項目を省略できない。

5 - 2 有価証券の時価情報に係る注記の記載

Q 有価証券の時価情報に係る注記の明細表において、該当する種類がない場合には、当該種類を省略してもよいですか。

A 当該注記は、学校法人の保有する有価証券を種類別に記載することにより、運用リスクを一層明確に開示することを目的としている。

したがって、債券、株式、投資信託、貸付信託の4種類については、該当する種類がない場合であっても省略できない。

なお、注記の趣旨に鑑みて、この様式にかかわらず、より詳細な種類内容を明細表として記載することを妨げるものではない。

5 - 3 時価のない有価証券

Q 時価のない有価証券には、何が該当しますか。

A 有価証券のうち、「時価」のないものをいい、「時価」とは、公正な評価額を指し、取引を実行するために必要な知識を持つ自発的な独立第三者の当事者が取引を行うと想定

した場合の取引価額をいい、金融商品会計基準に定める内容と同様である。(4 - 2 参照)
時価のない有価証券の例示としては、合理的に価額を算定することが困難な非上場株式、私募債等がこれに当たる。

5 - 4 学校法人間取引の範囲

Q 学校法人間取引として注記する取引については、第8号通知に例示されている取引のほかにはどのようなものが考えられますか。

A 学校法人間取引は、学校法人の経営状況や財政状態についてより透明性を高める観点から、注記が求められているものであり、財政的な支援取引が対象となる。しかし、その取引の範囲については一律に定められない面があるため、重要性があると認められる場合には、原則として有償・無償にかかわらず、明らかに財政的な支援取引ではないものを除き、学校法人間における全ての取引が対象となる。

注記の対象とならない取引としては、例えば、科学研究費補助金により取得した教育研究用機器備品を教員の移籍に伴い移籍元の学校法人から移籍先の学校法人に寄付する場合のように、法令等の要請による取引など明らかに財政的な支援取引ではないものが該当する。

また、取引が無償の場合又は有償であっても取引金額が時価に比して著しく低い金額による場合には、原則として第三者間において通常取引として行われる場合の金額によって重要性を判断しなければならない。

第8号通知 3.(2)に例示されている貸付け、借入れ、寄付金(現物寄付を含む。)人件費等の負担及び債務保証のほか記載する取引としては、例えば、固定資産等の売買及び賃貸借、学校債の発行・引受、担保提供・受入れ等が該当する。

なお、担保提供・受入れがある場合は「取引の内容」の欄に、その旨、担保資産の種類及び金額(担保の提供を受けている場合には債務の額)を記載する。

5 - 5 第3号基本金の組入れに係る計画集計表

Q 基金を組入れ済みで、かつ、運用果実を基金として組み入れない場合には、第3号基本金の組入れに係る計画集計表には記載しなくてもよいですか。

A 計画の組入目標額に達した後、基金の運用果実の事業使用残額を基金として充当しない場合等、組入れが行われない場合であっても、貸借対照表上の計上金額の内訳を示す「第3号基本金の組入れに係る計画集計表」の記載を省略することは適当ではない。

したがって、基金を組入れ済みで、かつ、運用果実を基金として組み入れない場合には、「第3号基本金の組入れに係る計画表」は作成されないが「第3号基本金の組入れに係る計画集計表」には記載する。

なお、計画が1件のみの場合には、計画集計表の作成は必要ない。

5 - 6 第4号基本金に相当する資金を有している場合の注記省略の可否

Q 当法人は第4号基本金に相当する資金を有しているため、第4号基本金に相当する資金を有していない場合のその旨と対応策の注記は省略してもよいですか。

A 学校法人会計基準第34条により記載するものとされており、学校法人会計基準第7号様式においても示されている注記であり省略はできない。

5 - 7 第4号基本金相当の資金を有していない場合の注記の記載

Q 第4号基本金に相当する資金の注記に記載した「有価証券」及び「特定資産」に含み損がある場合は、当該注記の記載金額は貸借対照表計上額を記載するのですか、それとも時価を記載するのですか。

A 当該注記に記載される資金の金額は、支払資金として短期的に決済可能な資金の金額を記載することになる。

「有価証券」に含まれるものには、譲渡性預金やMMF（マネー・マネジメント・ファンド）等の短期的に決済されるものが該当すると考えられ、含み損が生じることは想定していない。

5 - 8 第4号基本金の組入れがない知事所轄法人の注記

Q 第4号基本金の組入れがない知事所轄学校法人において第4号基本金に相当する資金を有していない場合の注記はどのようになりますか。

A 学校法人会計基準第39条の規定により、第4号基本金の組入れがない場合には、その旨を記載することとなる。

5 - 9 第4号基本金に対応した特定資産の計上区分

Q 「第4号基本金に相当する資金」を「第4号基本金に対応する名称を付した特定資産」として計上する場合には、貸借対照表上「流動資産」として計上するのですか。

A 「第4号基本金に対応する名称を付した特定資産」は、支払資金としての機能を有している資産であるため、短期的に決済されるものが想定されている。

学校法人では、原則としていわゆるワンイヤールール（1年基準）により、「流動資産」と「固定資産」の区分を行っているが、「学校法人会計基準別表第三 貸借対照表記載科目」備考において、特定資産は「用途が特定された預金等をいう。」とされ、「固定資産」として計上される。

したがって、短期的に決済可能な資金であっても、特定資産であることから「固定資産」として計上することになる。

5 - 10 部門別の第4号基本金の組入れの可否

Q 第4号基本金の恒常的に保持すべき資金の額の組入れに関して、法人全体で組入額を

計算するのですか、又は部門別に組入額を計算するのですか。

A 第4号基本金の恒常的に保持すべき資金の額の組入れは、法人全体で計算するのが原則である。ただし、会計単位及び資金が部門別に独立している場合には、第4号基本金の計算を部門別に行うことができる。

以 上