

一般社団法人 大学監査協会  
平成26年3月10日制定

# 大学法人の会計における概念フレームワーク試案と 学校法人会計における課題

	頁
はじめに	1
<b>第一部 大学法人の会計における概念フレームワーク試案</b>	3
<b>前文</b> 概念フレームワークの役割 会計基準を取り巻く環境 概念フレームワークと会計基準 概念フレームワークの構成	3
<b>第1章 財務報告の目的</b> <b>序文</b> <b>本文</b> 開示制度と財務報告の目的 会計基準の役割 開示制度における各当事者の役割 会計情報の2次的な利用 <b>結論の根拠と背景説明</b> 開示制度と財務報告の目的 開示制度における各当事者の役割 会計情報の2次的な利用	5 5 6      7
<b>第2章 財務諸表の構成要素</b> <b>序文</b> <b>本文</b> 財務諸表の役割とその構成要素 財務報告の目的による制約 資産 負債 純資産 収益費用差額 収益 費用 <b>結論の根拠と背景説明</b> 財務報告の目的による制約 純資産	9 9 9            11
<b>第3章 財務諸表における認識と測定</b> <b>序文</b> <b>本文</b> 認識及び測定の意義 認識に関する制約条件	12 12 12

資産の測定 取得原価 市場価格 割引価値 入金予定額（決済価額または将来収入額） 負債の測定 支払予定額（決済価額または将来支出額） 現金受入額 割引価値 収益の測定 費用の測定 <b>結論の根拠と背景説明</b> 測定値の選択	18
<p style="text-align: center;"><b>第二部 学校法人会計における課題</b></p> 前文 1. 固定資産の減損に関する会計 2. 金融商品（有価証券関係）に関する会計 3. 退職給付会計 4. 賞与引当金の計上 5. 外貨建取引の換算 6. 資産除去債務に関する会計 7. 結合会計 8. 連結財務諸表に関する会計 9. 継続法人の前提 10. セグメント情報の開示 11. 清算時の会計処理（財産評価）	19
おわりに	27
<p style="text-align: right;">(別添)</p> <p style="text-align: center;"><b>「固定資産の減損に係る会計基準」</b></p> 第1 本基準の目的及び減損の定義 第2 対象資産 第3 減損の兆候 第4 減損の認識 第5 減損額の測定 第6 貸借対照表における表示 第7 減損処理後の会計処理 第8 注記	28

## はじめに

平成25年1月31日、「学校法人会計基準の在り方について 報告書」が学校法人会計基準の在り方に関する検討会（以下、「在り方検討会」という。）から公表された。この報告書は、在り方検討会の審議結果をまとめたものであり、この報告書をふまえて、平成25年4月に「学校法人会計基準」（文部科学省令）<sup>(1)</sup>が改正されている。今回の「学校法人会計基準」の改正は数年にわたる検討を経て実現したものであるが、会計基準開発の前提となる「概念フレームワーク」<sup>(2)</sup>に基づいて審議された結果ではない。会計基準の開発は概念フレームワークに基づいて行われることが必要であり、概念フレームワークに基づかない会計基準の開発は、理論的な裏付けがなく、「一般に公正妥当と認められる会計基準」と認められないおそれがある。

一般社団法人大学監査協会（以下、「当法人」という。）は、「学校法人会計基準」が概念フレームワークに適合できるように進化し、「一般に公正妥当と認められる会計基準」となり続ける必要があると考えている。学校法人会計の基準は、多様な利害関係者から公正かつ妥当と認められ、学校法人の財政と経営状況を表すものでなければならない。学校法人会計の基準が公正妥当と認められるものであり、それに基づいた会計情報が公開されることによって、理事者は経営責任を説明することができ、利害関係者は自己の責任で意思決定を行うことができる。

当法人は、このような考えのもと、学校法人会計の基準の開発指針となる概念フレームワークの明文化に取り組んでいる。当法人では、会計研究者、経理責任者及び公認会計士を中心とした委員会を組織し、そこでの検討をとりまとめ、試案として概念フレームワークを公表することとした。当法人は、今後、概念フレームワークに関する関係者との意見交換を経て、本概念フレームワークがさらに進化することを目指している。

- 
- (1) 学校法人会計の基準として、「学校法人会計基準」（現行の文部科学省令を括弧付きで表記する）が浸透している。しかし、「学校法人会計基準」は私立学校振興助成法（以下、「私学振興助成法」という。）における会計基準であり、省令として文部科学省が定めている。学校法人会計の基準は、様々な利害関係者の代表からなる会議体によって作成されるべきである。学校法人における会計の基準は、文部科学省を含めて、学識者（会計研究者）、実務家（学校法人代表者）、学生生徒等の代表、債権者、会計監査人等の利害関係者からなる会議体によって作成され、私立学校法における会計基準として定められるべきである。
- (2) 概念フレームワークとは、会計基準の基礎となる前提や概念を体系化したものである。それは、会計基準の概念的な基礎を提供するものであり、将来の会計基準開発に指針を与えるものである。概念フレームワークについて、詳しくは、第一部 大学法人の会計における概念フレームワーク試案 前文 「概念フレームワークの役割」を参照されたい。

## 概念フレームワーク (大学法人における会計基準の概念的基礎)



### 学校法人会計の基準 (一般に公正妥当と認められる会計基準)

- ・学校法人の財政と経営状況を表すもの
- ・利害関係者は自己の責任で意思決定を行う  
(意思決定有用性)

### 国立大学法人会計の基準

### 独立行政法人会計の基準 (公立大学法人会計の基準)



### 「学校法人会計基準」 (文部科学省令)

- ・実務に浸透している
- ・学校法人会計の基準として進化していく必要がある

なお、概念フレームワーク試案の作成と並行して、「学校法人会計基準」の課題についても検討を行っている。概念フレームワークが用意された後、各大学法人の会計基準が概念フレームワークの考え方に基づいて収斂していくことが必要である。この場合、国立大学法人や公立大学法人の会計基準の課題についても検討が必要となる。しかしながら、両者の会計基準の課題については次に取り上げるべき課題とすることとし、はじめに私立大学における「学校法人会計基準」についての検討を行うこととした。その際、概念フレームワークに「学校法人会計基準」を適合させる前段として検討を必要とする課題を可能な限り取り上げた。具体的には、①固定資産の減損に関する会計、②金融商品（有価証券関係）に関する会計、③退職給付会計、④賞与引当金の計上、⑤外貨建取引の換算、⑥資産除去債務に関する会計、⑦結合会計、⑧連結財務諸表に関する会計、⑨継続企業的前提、⑩セグメント情報の開示及び⑪清算時の会計処理（財産評価）について、現実的かつ具体的な改善案を提案している。

## 第一部 大学法人の会計における概念フレームワーク試案

### 前 文

#### 概念フレームワークの役割

概念フレームワークは、会計の基礎となる前提や概念を体系化したものである。それは、会計基準の概念的な基礎を提供するものであり、それによって、会計基準に対する理解が深まり、その解釈についての予見可能性も高まるであろう。また、概念フレームワークは、財務諸表の利用者に資するものであり、利用者が会計基準を解釈する際に無用のコストが生じることを避けるという効果も有するであろう。

概念フレームワークは、将来の会計基準の開発に指針を与える役割も有するため、既存の基礎的な前提や概念を要約するだけでなく、吟味と再検討を加えた結果が反映されている。したがって、概念フレームワークの内容には、現行の会計基準の一部を説明できないものが含まれている場合や、いまだ基準化されていないものが含まれている場合がある。しかし、概念フレームワークは個別具体的な会計基準の新設・改廃をただちに提案するものではない。その役割は、あくまでも基本的な指針を提示することにある。

私立大学を運営する学校法人<sup>(3)</sup>と、国立大学を運営する国立大学法人及び公立大学を運営する独立行政法人は、それぞれ別々の会計基準に基づいて財務報告を行っている。私立大学、国立大学及び公立大学は、全て教育研究活動を行っている法人であり、3者の財務報告について、利害関係者への情報提供の観点から比較可能性を確保する必要がある。このため、3者の会計基準を包含する概念フレームワークが作成されるべきである。本フレームワークでは、私立大学を運営する学校法人、国立大学法人及び公立大学を運営する独立行政法人について、3者をまとめて大学法人とよび、大学法人会計の基本的な枠組みとしての概念フレームワークを検討することとする。

なお、概念フレームワークは、より多くの会計基準を包含するものであるほど、その価値が高まる。多くの会計基準が一つの概念フレームワークのもとに構築されれば、各会計基準にしたがって作成された財務諸表の比較可能性が高まることとなる。本試案では大学法人会計を前提として概念フレームワークを検討するが、将来的には、他の非営利法人の会計基準を包含するものとして発展することを指向している。非営利法人の会計には、共通的に保持しうる枠組みが存在するはずであり、その枠組みを体系化した概念フレームワークにしたがって個々の会計基準が作成されることは、財務諸表の作成者や利用者にとって、情報提供の効率性や情報利用の有効性が高まると考えられる。

---

(3) 本フレームワークは、学校法人について、大学を設置している学校法人（文部科学大臣所轄学校法人）を前提としている。高等学校以下の学校のみ設置している学校法人（知事所轄学校法人）については、大学設置法人の会計と同じか必要に応じて簡略化された会計を実施することが現実的であり妥当な方針と考えるためである。なお、大学設置法人では、私立学校法上の収益事業のように、企業と同様の営利活動を実施している場合がある。この収益事業は、永続的な教育・研究に貢献させるため、税制上の恩典（みなし寄附制度、低い税率）が用意されており、大規模な事業として実施されている場合がある。この事業の会計については、学校法人における会計の一部ではあるが、当フレームワークにおける検討の対象としない。収益事業の会計については、企業会計のルールを援用して会計報告がなされるべきである。

## 会計基準を取り巻く環境

概念フレームワークは、現行の会計基準の基礎にある前提や概念を出発点としており、会計報告を取り巻く現在の制約要因を反映している。ここでいう制約要因とは、具体的には、私立学校振興助成法や文部科学省令の規定、また、それを支える考え方、会計実施主体の価値判断や財務諸表利用者の情報分析能力などを指す。当法人は、会計報告の基礎となる概念を定める概念フレームワークの整備が、会計基準の進化に向けた議論に資するものと考えている。本試案は、会計基準についての概念的な基礎を提供するための努力の一環として、当法人が行ってきた議論の結果を示すという性質を有する。

## 概念フレームワークと会計基準

概念フレームワークは、会計基準の基礎にある前提や概念を体系化したものであるから、その記述内容はおのずから抽象的にならざるを得ず、個別の基準の設定・改廃に際しては、概念フレームワークの内容に関する解釈が必要になる。そのため、概念フレームワークだけでは、個別の会計基準の具体的な内容を直接定めることはできない。

## 概念フレームワークの構成

概念フレームワークの構成については、本来、多様な選択肢があり得るが、ここでは、国内外における企業会計の先例にならっている。企業会計の基準設定主体が公表した概念フレームワークは、すでに知られているため、それらと構成を揃えることで関係者の理解が容易になり、概念フレームワークとしての機能がより効果的に発揮されると期待できるからである。

## 第1章 財務報告の目的

### 【序文】

本章では、財務報告を支える基本的な前提や概念のうち、その目的の記述に主眼が置かれている。基礎概念の体系化に際し、財務報告の目的を最初にとりあげたのは、一般に社会のシステムは、その目的が基本的な性格を決めているからである。財務報告のシステムも、その例外ではない。ただし、どのような社会のシステムも、時代や環境の違いを超えた普遍的な目的を持つわけではない。財務報告制度の目的は、社会からの要請によって与えられるものであり、自然に決まってくるものではない。とすれば、この制度に対し、いま社会からいかなる要請がなされているのかを確かめることは、そのあり方を検討する際に最優先すべき作業であろう。財務報告はさまざまな役割を果たしているが、ここでは、その目的を、利害関係者による意思決定に役立つような、財政及び経営状況の開示にあると考える<sup>(4)</sup>。そして、経営状況の開示については可能なかぎり業績を把握し、報告することであると考える。

利害関係者は、在学する学生生徒や保護者、教職員、監督官庁、債権者や寄附者を中心とした社会全般（不特定多数の者）をいう。大学法人は公益を目的とする活動を行う法人である。公益性の高い大学法人は、活動の意図や状況を広く社会に説明することが求められる。このため、財政や収支の状況を公開する必要がある。開示された会計情報<sup>(5)</sup>によって、利害関係者は自己の責任で将来を予測し法人との関係を判断することができる。もちろん、会計情報を利害関係者による判断に利用することを重視するからといって、それ以外の使われ方を無視できるわけではない。大学法人における会計は、2次的な補助金算定等のための調整機能が重視されてきた面がある。本章では、会計情報の2次的な利用の典型例やそれらと会計基準設定との関係についても記述されている。

- 
- (4) 利害関係者による意思決定に役立つための財務情報の開示の例として、例えば、大学法人への入学を検討する者が、各法人の財政状態や経営状況を確認し、法人の将来を予測し、入学するか否か検討する材料にすることが考えられる。その他の意思決定に役立つための例として、大学法人への就職を希望する教職員が法人の財務内容を検討することや、大学法人の債権者となる事業者が法人の財務内容を検討できるようにすることが考えられる。なお、多くの利害関係者が大学法人の財務情報を利用するからといって、その全ての利害関係者によって直接理解できる財務情報である必要はない。財務情報を分析し、その内容を説明できる第三者（財務分析を職業的に行う者）が介在すれば、公開された財務情報は利害関係者の意思決定に有用なものとして伝達される。
- (5) 会計情報の最も重要な特性は「意思決定有用性」である。会計情報は、利害関係者が大学法人の状況を理解し、自己の責任に基づいて法人との関係を決定するために有用であることが期待される。なお、意思決定有用性は、意思決定に関連する情報であること（意思決定との関連性）と、一定の水準で信頼できる情報であること（信頼性）の2つの特性によって支えられる。さらに、それら3者の階層を、「内的整合性」と「比較可能性」が基礎から支える。内的整合性とは、個別の会計基準が、会計基準全体を支える基本的な考え方と矛盾していないことをいう。比較可能性とは、同一法人の会計情報を時系列で比較する場合、あるいは、同一時点の会計情報を法人間で比較する場合、それらの比較に障害とならないように会計情報が作成されていることをいう。



## 【本文】

### 〔開示制度と財務報告の目的〕

1. 大学法人の財政及び経営状況を理解するうえで、法人の現状に関する情報は不可欠であるが、その情報を入手する機会について、利害関係者と理事者の間には一般に大きな格差がある。このような状況のもとで、財務報告が不十分にしか行われないと、大学法人との関係について利害関係者が自己責任を負うことができない。そうした情報の非対称性を緩和し、それが生み出す障害を解決するため、理事者による財務報告を促進するのが開示制度の存在意義である。
2. 利害関係者は不確実な将来の予測のもとに、自らの意思で法人と関わることとなる。その不確実な将来を予測して意思決定をする際、利害関係者は法人がどのような財政と経営状況にあるかについての情報を必要としている。財務報告の目的は、利害関係者の意思決定に資する開示制度の一環として、財政と経営状況を測定して開示することである。
3. 財務報告において提供される情報の中で、経営状況に関する情報は過去の結果を表すが、将来の予測に用いられるであろう。なお、このように経営状況の情報を利用することは、同時に、財政の情報を利用することも含意している。経営状況のみならず、それを生み出す財政との関係も重視されるからである。

### 〔会計基準の役割〕

4. 経営責任者は本来、利害関係者の保守的なリスク評価によって大学法人の実態が過小に評価されないよう、自分の持つ私的な情報を自発的に開示する誘因を有している。それゆえ、たとえ公的な規制がなくても、利害関係者に必要な情報はある程度まで自然に開示されるはずである。ただし、その場合でも、虚偽情報を排除するとともに情報の等質性を確保する最小限のルールは必要であり、それを当事者間の交渉や契約に委ねていたのではコストがかかりすぎることになる。それを社会的に削減するべく、標準的な契約を一般化して、会計基準が形成される。開示制度を支える社会規範としての役割が、会計基準に求められているのである。
5. 会計基準がルールとして有効に機能するか否かは、契約の標準化ないし画一化による便益がそれに伴うコストを上回っているか否かに依存する。そこでいうコストや便益は環境に依存して決まるため、その環境変化に応じて、会計基準のあり方も変わり得る。

### 〔開示制度における各当事者の役割〕

6. 開示制度の主たる当事者としては、情報を利用して大学法人に資金や役務を提供する者、情報を開示して資金や役務を調達する経営責任者、及び両者の間に介在し、保証業務を通じて情報の信頼を高める監査人の3者を想定できる。
7. ここで利害関係者とは、大学法人に資金や役務を提供する者の全てをいい、これらを現に実施する者だけでなく、これらを実施する可能性のある者を含んでいる。利害関係者は開示された情報を利用して、自己の責任で現在の状態を評価し、将来の状況を予想する。
8. 経営責任者には、利害関係者がその役割を果たすのに必要な情報を開示することが期待されている。予測は利害関係者の自己責任で行われるべきであり、経営責任者が負うべき責任は基本的には事実の開示である。会計情報を開示するうえで責任者自身の予測が必要な場合でも、それを開示する目的は

原則として現在までに生じている事実を明らかにすることにある。

9. 監査人は、利害関係者の必要とする会計情報を責任者が適正に開示しているか否かを確認する。具体的には、一般に公正妥当と認められた会計基準への準拠性について、一般に公正妥当と認められた監査基準に従って監査することを、その役割としている。監査人には責任者が作成した情報を監査する責任が課されているのであり、会計情報の作成責任はあくまでも経営責任者が負う。
10. 開示制度の当事者はそれぞれ、会計基準が遵守されることで便益を享受する。会計基準に従って作成され、独立した監査人の監査を受けた情報は、一般に利害関係者の信頼を得られやすい。そうした情報を低いコストで入手できることは、利害関係者にとっての便益となる。それによって利害関係者の要求する情報を提供するコストが下がれば、経営責任者も会計基準から便益を享受することとなる。また責任者は、利害関係者の情報要求を個別に確かめるためのコストを削減できるという点でも、便益を享受する。利害関係者の最低限の情報要求に応えるには、どのような会計情報を提供すればよいのかを、会計基準が明らかにするからである。さらに会計基準は、監査上の判断の基礎を提供する機能を果たし、監査人にも便益を与える。

#### 【会計情報の2次的な利用】

11. 開示制度において開示される会計情報は、利害関係者の調整機能としても2次的に利用されている。また、会計情報は不特定多数を対象とするいくつかの関連法規においても2次的に利用されている。その典型例は、私学振興助成法における補助金の算定根拠としての利用や、税法における税務申告・納税制度への利用などである。とりわけ、補助金や運営交付金の算定基礎として利用されることによる会計情報の調整機能は、大学法人にとって今後も重要な意味を持つであろう。
12. 会計基準の設定にあたり最も重視されるべきは、本章に記述されている目的の達成である。しかし、会計情報の2次的な利用の事実、会計基準を設定・改廃する際の制約となることがある。すなわち会計基準の設定・改廃を進める際には、それが調整機能に及ぼす影響も、同時に考慮の対象となる。そうした2次的な利用との関係も検討しながら、財務報告の目的の達成が図られる。

#### 【結論の根拠と背景説明】

##### 〔開示制度と財務報告の目的〕

13. 会計情報は技術的な制約や環境制約のもとで作成されるものである。会計情報だけで利害関係者からの要求のすべてに応えることはできない。
14. 会計情報は大学法人の理解に資することが期待されているが、大学法人それ自体を表現するものではない。大学法人を主体的に評価するのは自らの意思で関わる利害関係者であり、会計情報には、その理解にあたって必要な基礎を提供する役割だけが期待されている。

##### 〔開示制度における各当事者の役割〕

15. 理事者には、自己の利益を図るために、事実を歪めた会計情報を開示する誘因もある。しかし利害関係者は、その可能性に対して、大学法人に関与しないという対抗手段を有している。合理的な理事者は、そのような事態をあらかじめ避けるため、むしろ監査人による監査を積極的に受け入れるであろう。すなわち、開示制度のもとで会計監査は、利害関係者に不利益が生じないように、理事者が自身の

行動を束縛する役割を果たしている。

16. 会計監査が社会的に信頼され、有効に機能するのは、監査人の職業倫理だけでなく、理事者と監査人との関係に一定の規律を与える仕組みが補完的な役割を果たしているからである。監査の質を維持するために監査基準が存在することに加えて、監査人の選任をめぐる競争原理が働いていることによっても、監査人の利己的な行為は抑止されているはずである。すなわち監査の信頼性は、監査人に求められる職業倫理とともに、監査人を束縛する市場規律の働きによっても高められている。

#### 〔会計情報の2次的な利用〕

17. 会計情報は、公的な規制や私的な契約等を通じた調整機能としても利用されている。会計情報の利用者は、個別の政策目的・契約目的に応じて、開示制度で開示される会計情報を適宜、加工・修正して利用する。それぞれの目的に適う会計情報を別個に作成するよりも、コストの節約が期待できる場合には、会計情報がそのように利用されることもある。しかし会計基準の設定・改廃の際、規制や契約のすべてを視野に収める必要はない。当事者の多くが関わる規制や契約については、会計基準の設定・改廃がそれらに及ぼす影響を考慮しなければならないが、ごく少数の当事者しか関わらない契約等については、必ずしも同様の配慮が求められるわけではない。その契約に関わらない多数の当事者にまで会計基準の変更に伴う再契約のコストを負担させることと、それに伴う便益とのバランスを考慮する必要があるからである。

## 第2章 財務諸表の構成要素

### 【序文】

本章では、財務諸表の構成要素を特定し、それらに定義を与えることを通じて、財務報告が対象とすべき事象を明確にしている。そうすることで、環境の変化により新たな経済事象が生じたとき、それを財務報告の対象に含めるか否かの指針としての機能が果たされる。財務報告の対象として不適格な項目を排除するとともに、財務報告の対象とすべき項目を包摂するように構成要素の定義を記述することが、本章の役割である。その記述に際しては、財務報告の目的に資することを判断規準としている。財務諸表には財務報告の目的に関連して特定の役割が期待されており、それぞれの構成要素となり得るのは、その役割を果たすものに限られる。財務諸表の構成要素の中には、他から独立しているものもあれば、他に従属しているものもある。本章では、はじめに資産と負債に独立した定義を与え、そこから純資産の定義を導いている。ここで資産・負債の定義からはじめるのは、財務報告の対象を確定し定義する作業が容易になるからであり、情報としての有用性を比較したものでもなければ、特定の測定方法を一義的に導くことを意図したものでもない。

構成要素に定義を与えるといっても、それらは別の抽象概念に依存する。会計の専門用語をより一般的な用語に置き換えることはできても、解釈の余地のない用語に還元しつくすことはできない。そのため、会計基準の設定に際しては一定の解釈が必要になるが、構成要素の定義の字義を解釈するだけでは財務報告の対象とすべき事象は決められない。財務報告の対象とすべきか否かは、財務報告の対象とすることによってその目的がよりよく達成できるようになるのかどうかも加味して、総合的に判断しなければならない。

### 【本文】

#### 〔財務諸表の役割とその構成要素〕

1. 財務報告の目的を達成するため、現行の開示制度においては、貸借対照表、事業活動計算書<sup>(6)</sup>等の財務諸表が開示される。これらは大学法人の利害関係者が提供した資金をもとに、大学法人が実施した活動の特定時点の財政と、特定期間の経営状況を反映している。
2. この概念フレームワークでは、財政と経営状況を表すため、財務諸表に関する構成要素として、資産、負債、純資産、収益費用差額、収益及び費用が定義される<sup>(7)</sup>。

---

(6) 「学校法人会計基準」において事業活動収支計算書、国(公)立大学法人会計基準において損益計算書とされている計算書類について、本概念フレームワークでは事業活動計算書とする。

(7) 収益、費用の「実績値」を財務諸表に関する構成要素とし、収益、費用の「予算値」は財務諸表に関する構成要素としない。外部報告目的の収益、費用は「実績値」であることが必要であり、「予算値」としての収益、費用は内部管理目的の情報となる。

### 〔財務報告の目的による制約〕

3. 貸借対照表と事業活動計算書が財政と経営状況を開示するという役割を担っているため、それぞれの構成要素は、これらの役割を果たすものに限られる。構成要素の定義は、財務報告の目的と財務諸表の役割に適合するかぎりで意味を持つのであり、そうした役割を果たさないものは、たとえ以下の各定義を充足しても、財務諸表の構成要素とはならない。

### 〔資産〕

4. 資産とは、過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源をいう。

### 〔負債〕

5. 負債とは、過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源を放棄もしくは引き渡す義務、またはその同等物をいう。

### 〔純資産〕

6. 純資産とは、資産と負債の差額をいう。純資産には独自の定義を与えず、資産と負債の差額を純資産とする。

### 〔収益費用差額〕<sup>(8)</sup>

7. 収益費用差額とは、特定期間の期末までに生じた純資産の変動額のうち、その期間中に得られた事業活動の成果をいう。純資産を増減させる取引のうち、当年度の事業活動の成果となるもののみを収益費用差額とする。したがって、純資産の変動額のうち、その期間中に得られた事業活動の成果でないものは、純資産の増減額であっても、収益費用差額とならない。例えば、長期保有目的の有価証券の時価変動額を純資産に反映させた場合であっても、その評価差額は、当年度に得られた事業活動の成果とはいえないため、収益費用差額の計算要素にはならない。

### 〔収益〕

8. 収益とは、収益費用差額を増加させる項目である。収益は、教育研究の実施がもたらす経済的便益の増加であり、特定期間の期末までに生じた資産の増加や負債の減少に見合う額である。

### 〔費用〕

9. 費用とは、収益費用差額を減少させる項目である。費用は、教育研究の実施がもたらす経済的便益の減少であり、特定期間の期末までに生じた資産の減少や負債の増加に見合う額である。

---

(8) 本フレームワークでは、経営状況の開示にとって重要な構成要素として「収益費用差額」を位置づけ、収益費用差額の要素を「収益」と「費用」に分けている。収益費用差額については、これを「利益」とする選択肢もあったが、企業会計における利益と異なる概念であることを説明することが困難なため、暫定的な表現として「収益費用差額」を使用している。企業は利益の獲得そのものを目的としているが、大学法人は教育研究活動を充実させ、安定的に継続させることを目的としているため、企業会計における「利益」と本フレームワークにおいて用いる場合の「利益」とは異なる概念となるためである。「収益費用差額」を使用したことに伴い、「収益」「費用」の定義の順番が不明瞭となっているが、最初に「収益費用差額」を定義し、次に、これを増減させる項目として「収益」「費用」を定義している。

## 【結論の根拠と背景説明】

### 〔財務報告の目的による制約〕

10. 本章では、ある事象が財務報告の対象とされるのは、財務報告の目的の達成に寄与し、財務諸表に期待される役割を果たす場合に限られることが強調されている。これは自明であるにもかかわらず、あえて強調した理由は、構成要素の定義を満たすことだけが強調されると、財務報告に不適合な事象も対象にすべきであるという主張がなされるおそれがあるからである。

### 〔純資産〕

11. 本章では、構成要素の定義を確定する作業を容易にするため、まず資産と負債を定義している。資産総額のうち負債に該当しない部分は、すべて純資産に分類される<sup>(9)</sup>。

### 〔収益費用差額〕

12. 収益費用差額の情報は、大学法人を評価する際の基礎となる将来の予測に用いられる。情報の主要な利用者であり受益者であるのは、報告主体の大学法人に関心を持つ当該報告主体の利害関係者である。なお、利害関係者には、現在の利害関係者のみならず、将来、利害関係者になりうる者を含む。

---

(9) 学校法人会計の基準における純資産とは、学校法人が諸活動の計画に基づき必要な資産を継続的に保持するために維持すべきものとした金額及びその業務に関連し発生した剰余金から構成されるものであって、資産から負債を控除した額に相当するものをいう。学校法人の純資産は、基本金及び剰余金に分類される。なお、基本金とは、学校法人が諸活動の計画に基づき必要な資産を継続的に保持するために維持すべきものとした金額である。なお、国立大学法人及び公立大学法人（以下、国立大学法人等という。）の会計基準における純資産とは、国立大学法人等の業務を確実に実施するために与えられた財産的基礎及びその業務に関連し発生した剰余金から構成されるものであって、資産から負債を控除した額に相当するものをいう。国立大学法人等の純資産は、資本金、資本剰余金及び利益剰余金に分類される。資本金とは、国立大学法人等に対する出資を財源とする払込資本に相当する。資本剰余金とは、資本金及び利益剰余金以外の純資産であって、贈与資本及び評価替資本が含まれる。

### 第3章 財務諸表における認識と測定

#### 【序文】

本章では、第3章「財務諸表の構成要素」における定義を充足した各種構成要素をいつ認識し、それらをどのように測定するのかという問題を取り扱っている。最初に、定義を充足した構成要素が、どのようなタイミングで財務諸表に計上されるのか（認識の契機）について記述しており、次いで、財務諸表で認識される各構成要素の測定方法としてどのような選択肢があり得るのか、さらに、それぞれの測定値がどのような意味を持ち得るのかを記述している。その記述は、資産・負債に関する部分と収益・費用に関する部分に大別されている。

資産と負債に関する部分では、各種の測定値が大学法人の財政とどのような関連を持つのかに着目して、測定値の意味が説明されている。特に、資産・負債それ自体の価値を直接表現する測定値には、その測定値が財政のどのような状況を表現しているのかについて、独立の説明を与えている。

本章で列挙されている認識・測定方法には、現在用いられている主要な方法に加え、近い将来に用いられる可能性のある方法が含まれている。この概念フレームワークには、現在の会計基準を規定する基礎概念を体系化するとともに将来の基準設定に対する指針を提示する役割が期待されているからである。その使命を果たすため、本章では、現在採用されていない認識・測定方法も記述の対象となっている。逆に、たとえ現在用いられている認識・測定方法であっても、その適用範囲が極めて狭く限られているものは、ここではとりあげていない。それらに特定の意味を与えたところで、その記述には、将来の会計基準の設定に対する指針としての役割を期待できないからである。したがって、本章は、想定可能な認識・測定方法のすべてを網羅しているわけではない。

#### 【本文】

##### 認識及び測定の意義

1. 財務諸表における認識とは、構成要素を財務諸表の本体に計上することをいう。
2. 財務諸表における測定とは、財務諸表に計上される諸項目に貨幣額を割り当てることをいう。

##### 認識に関する制約条件

###### （認識の契機）

3. 第2章「財務諸表の構成要素」の定義を充足した各種項目の認識は、基礎となる契約の原則として少なくとも一方の履行が契機となる。さらに、いったん認識した資産・負債に生じた価値の変動も、新たな構成要素を認識する契機となる。
4. 前項の第一文は、双務契約であって、双方が未履行の段階にとどまるものは、原則として、財務諸表上で認識しないことを述べている。履行の見込みが不確実な契約から各種の構成要素を認識すれば、誤解を招く情報が生み出されてしまうとみるのが通念である。それを避けるため、伝統的に、各種構成要素の認識は、契約が少なくとも部分的に履行されるのを待って行われてきた。
5. ただし、金融商品に属する契約の一部は、双務未履行の段階で財務諸表に計上されている。その典型例が、決済額と市場価格との差額である純額を市場で随時取引できる金融商品である。そのような金融商品への運用について、その純額の変動そのものがリスクから解放された成果とみなされる場合に

は、その変動額を未履行の段階で認識することもある。

#### (認識に求められる蓋然性)

6. 第2章「財務諸表の構成要素」の定義を充足した各種項目が、財務諸表上での認識対象となるためには、本章に記した事象が生じることに加え、一定程度の発生の可能性が求められる。一定程度の発生の可能性（蓋然性）とは、財務諸表の構成要素に関わる将来事象が、一定水準以上の確からしさで生じると見積られることをいう。
7. 財務諸表の構成要素を認識する際に前項の要件が求められるのは、発生の可能性が極めて乏しい構成要素を財務諸表上で認識すると、誤解を招く情報が生まれるからである。とはいえ、逆に確定した事実のみに依拠した会計情報は有用ではないとみるのも、伝統的な通念である。発生の可能性を問題にする場合には、2つの相反する要請のバランスを考えなければならない。

### 資産の測定

#### (1) 取得原価

##### (定義)

8. 取得原価とは、資産取得の際に支払われた現金もしくは現金同等物の金額、または取得のために犠牲にされた財やサービスの公正な金額をいう。これを特に原始取得原価と呼ぶこともある。原始取得原価の一部を費用に配分した結果の資産の残高は、未償却原価と呼ばれる。原始取得原価を基礎としていることから、未償却原価も広義にとらえた取得原価の範疇に含まれる。

##### (測定値の意味)

9. 原始取得原価は、実際に投下した資金の額であり、未償却原価は、そのうち、いまだ収益に賦課されていない額である。原始取得原価であれ未償却原価であれ、取得原価によって資産を測定する場合は、現在の資産所有の行動をそのまま継続することが前提とされる。また、未償却原価によって資産が測定される場合は、投下資金の一部が計画的・規則的に配分される。
10. 取得原価、特に未償却原価による測定値は、継続利用している資産について将来に回収されるべき資金の残高を表す。つまり、この測定は、資産の価値の測定方法としてよりも、資産の利用に伴う費用を測定するうえで重要な意味を持つ。なお、費用測定のための期間配分の手続においては、いくつかの将来事象について見積りが必要であり、重要な誤りが事後的に判明した場合は、見積りが適宜修正され、それに応じて未償却原価も修正される。

#### (2) 市場価格

##### (定義と分類)

11. 市場価格とは、特定の資産について、流通市場で成立している価格をいう。報告主体が直面する市場は、購買市場と売却市場とが区別される場合と、されない場合に分けることができる。それぞれのケースに応じて、市場価格の意味は異なる。その点を考慮して、ここでは、2つのケースを区別する。



## (2 - a) 購買市場と売却市場とが区別されない場合

### (測定値の意味)

12. 購買市場と売却市場とが区別されない場合の市場価格は、資産の経済価値を表す代表的な指標の1つであり、資産を処分ないし清算したときに得られる資金の額、あるいは再取得するのに必要な資金の額を表す(ただし取引コストは考慮していない)。現在の事業活動の継続が前提とされる場合、それに利用されている資産については、この測定値に経験的な意味を見出すのは困難であるが、例えば個別の資産の売却処分が前提とされる場合には、その市場価格の情報が利害関係者にとって有益なこともある。また、予期せざる環境変化などにより、簿価が従来の意味を失うことがあり、臨時の簿価修正手続として、市場価格による再測定が意味を持つこともある。
13. 市場価格の変動額には、将来収支や割引率に関する市場の平均的な期待の改訂が反映される。その変動額は、事業上の制約がなく清算できる場合で、かつ市場における有利な価格変動を期待しているものについての成果を表す。
14. 独立した第三者間の取引を前提とするかぎり、資産取得に際しての支出額は、そのときの市場価格と大きく乖離しないと想定できる。両者に著しい乖離がなく、また支出額を操作する意図が推察されない場合は、取得した資産は当初認識時には支出額で測定されるのが原則である。ただし、それらの点について反証がある場合は、支出額にとらわれることなく、市場価格によって原始取得原価が測定されることもある。

## (2 - b) 購買市場と売却市場とが区別される場合

### (2 - b - ①) 再調達原価

#### (定義)

15. 再調達原価とは、購買市場と売却市場とが区別される場合において、購買市場(当該資産を購入し直す場合に参加する市場)で成立している価格をいう。

#### (測定値の意味)

16. 再調達原価は、保有する資産を測定時点で改めて調達するのに必要な資金の額を表す。しばしば、その変動額は、資産の調達時期を遅らせていたならば生じたはずの資金として意味づけられている。しかし、実際には保有したまま再調達していないときに購入価格の変動額を成果とみなせる状況は、限られている。ただし、予期せざる環境変化などにより、簿価が従来の意味を失うことがあり、臨時の簿価修正手続として、再調達原価による再測定が意味を持つこともある。

### (2 - b - ②) 正味実現可能価額

#### (定義)

17. 正味実現可能価額とは、購買市場と売却市場とが区別される場合において、売却市場(当該資産を売却処分する場合に参加する市場)で成立している価格から見積売却経費を控除したものをいう。

#### (測定値の意味)

18. 正味実現可能価額は、保有する資産を測定時点で売却処分することによって回収できる資金の額を表

す。しばしば、その変動額は、資産を期末に売却したら生じたはずの資金として意味づけられている。しかし、実際には保有したまま売却していないときに売却価格の変動額を成果とみなせる状況は限られている。ただし、予期せざる環境変化などにより、簿価が従来の意味を失うことがあり、臨時的簿価修正手続として、正味実現可能価額による再測定が意味を持つこともある。

### (3) 割引価値

#### (定義と分類)

19. 割引価値とは、資産の利用から得られる将来収支の見積額を、何らかの割引率によって測定時点まで割り引いた測定値をいう。この測定方法を採用する場合は、収支が発生するタイミングを合理的に予想できることが前提となる。

#### (3 - a) 利用価値

##### (定義)

20. 利用価値は、使用価値とも呼ばれ、資産の利用から得られる将来収支を測定時点で見積り、その期待収支をその時点の割引率で割り引いた測定値をいう。

##### (測定値の意味)

21. 利用価値は、市場価格と並んで、資産の価値を表す代表的な指標の 1 つである。利用価値は、報告主体の主観的な期待価値であり、測定時点の市場価格と、それを超える無形のれん価値とを含んでいる。そのため、利用価値は、個々の資産の価値ではなく、貸借対照表には計上されていない無形資産も含んだ大学法人全体の価値を推定する必要がある場合に利用される。ただし、取得原価を超える利用価値で資産を測定した場合には、自己創設のれんが計上されることになる。

22. 第 1 章「財務報告の目的」において記述されているとおり、事実あるいは実績を開示するという財務報告の目的に照らすと、利用価値による測定が意味を持つ状況は、主観的な見積りを事実の代理とするしかない例外的なケースに限られる。

#### (3 - b) 市場価格を推定するための割引価値（時価または公正な評価額）

##### (定義)

23. 市場価格を推定するための割引価値とは、市場で平均的に予想されている収支と市場の平均的な割引率を測定時点で見積り、前者を後者で割り引いた測定値をいう。市場価格が存在しない資産について、期末時点の価値を測定する必要がある場合には、この測定値が市場価格の代理指標として積極的な意味を持つ。

### (4) 入金予定額（決済価額または将来収入額）

#### (定義)

24. 入金予定額とは、資産から期待される将来収支を単純に（割り引かずに）合計した金額をいう。一般に、入金予定額という場合、債権の契約上の元本についての回収可能額を指すことが多い。

(測定値の意味)

25. この測定値は、将来に入金が予定される額、回収可能見込額（徴収不能引当金が別に設定されている場合は、それを控除した額）を表す。その変動額には、借り手の信用状況の変化が反映される。

負債の測定

(1) 支払予定額（決済価額または将来支出額）

(定義)

26. 支払予定額とは、負債の返済に要する将来収支を単純に（割り引かずに）合計した金額をいう。一般に、支払予定額という場合、債務の契約上の元本額を指すことが多い。

(測定値の意味)

27. 支払予定額は、将来支払うべき金額を表す。支払予定額が契約などにより固定されている場合、この方法で負債を測定すれば、返済までの間、支払利息以外の収支は計上されない。他方、支払予定額が見積りによる場合、この方法によると、見積りの変更のすべてがその期の収支に計上される。

(2) 現金受入額

(定義)

28. 現金受入額とは、財・サービスを提供する義務の見返りに受け取った現金または現金同等物の金額をいう。時の経過に応じてサービスの提供が行われるケースなどにおいては、現金受入額を計画的・規則的に減額する期間配分の手続がとられる。その配分した結果の負債の残高は、未決済残高または未消滅残高と呼ばれる。現金受入額を基礎としていることから、未決済残高・未消滅残高も、広義にとらえた現金受入額の範疇に含まれる。

(測定値の意味)

29. 現金受入額は、実際に受け入れた資金の額を表す。金融負債を現金受入額で測定する場合、この負債に係る支出額（元利返済額）との差は利息支出や償還差額となる。他方、非金融負債の場合は、財・サービスの引渡し義務の履行に伴って、その履行に見合う額が収益に振り替えられる。その結果、負債は未決済残高・未消滅残高によって測定される。

(3) 割引価値

(3 - a) リスクフリー・レートによる割引価値

(定義)

30. リスクフリー・レートによる割引価値とは、測定時点で見積った将来の支出を、その時点におけるリスクフリー・レートで割り引いた測定値をいう。

(測定値の意味)

31. リスクフリー・レートによる割引価値は、借り手である報告主体が自身のデフォルトを考慮せずに見積った、負債の価値を表す。その変動額には、期待支出の増減や時の経過、及びリスクフリー・レー

トの変化は反映される一方、報告主体の信用リスクの変化は反映されない。

### (3 - b) リスクを調整した割引率による割引価値

#### (定義)

32. リスクを調整した割引率による割引価値とは、測定時点で見積った将来の支出を、その時点における報告主体の信用リスクを加味した最新の割引率で割り引いた測定値をいう。

#### (測定値の意味)

33. この測定値は、負債の市場価格を推定する際に意味を持つことがある。その変動額には、期待支出の増減、時の経過や、リスクフリー・レートの変化に加えて、報告主体の信用リスクの変化も反映される。ただし、報告主体の契約上の支払義務が変わらない状況では、その変動額を成果とみなすことはできない。

## 収益の測定

### (1) 市場価格の変動に着目した収益の測定

34. 市場価格の変動に着目した収益の測定とは、資産や負債に関する市場価格の有利な変動によって収益をとらえる方法をいう。随時換金（決済）可能で、換金（決済）の機会が活動による制約・拘束を受けない資産・負債については、換金（決済）による成果を期待して資金の回収（返済）と再支出（再構築）とが繰り返されているとみなすこともできる。その場合には、市場価格の変動によって、成果が生じたと判断される。この場合の収益の額は、1 期間中に生じた市場価格の上昇額によって測定される。

### (2) 契約の部分的な履行に着目した収益の測定

35. 契約の部分的な履行に着目した収益の測定とは、財やサービスを継続的に提供する契約が存在する場合、契約の部分的な履行に着目して収益をとらえる方法をいう。そのような契約において、相手方による契約の履行（代金の支払）が確実視される場合は、報告主体が部分的に履行しただけで（つまり相手方の履行を待たずに）、契約価額の一部を成果として得たとみなすことができる。この場合の収益の額は、1 期間中に履行された割合を契約額に乗じて測定される。

## 費用の測定

### (1) 市場価格の変動に着目した費用の測定

36. 市場価格の変動に着目した費用の測定とは、資産や負債に関する市場価格の不利な変動によって費用をとらえる方法をいう。

### (2) 契約の部分的な履行に着目した費用の測定

37. 契約の部分的な履行に着目した費用の測定とは、財やサービスの継続的な提供を受ける契約が存在する場合、契約の部分的な履行に着目して費用をとらえる方法をいう。

### (3) 利用の事実に着目した費用の測定

38. 利用の事実に着目した費用の測定とは、資産を実際に利用することによって生じた消費や価値の減耗に基づいて費用をとらえる方法をいう。これは一般には、拘束された資産に適用される方法である。この場合の費用は、減少した資産の測定値（財・サービスの取得と同時に消費される場合には、それらの原始取得原価）によって測定される。なお、財・サービスの消費に伴う費用のうち、資産の定義と認識・測定の要件を充足するものについては、資産に計上されることもある。
39. 利用に伴う資産の数量的な減少を把握するのが困難な場合には、費用配分が、資産の金額的な減少を測る方法として妥当であると伝統的にみなされてきた。費用配分とは、あらかじめ定められた計画に従って、資産の原始取得原価を一定の期間にわたって規則的に費用に配分するものである。規則的な配分によって費用を測定する場合には、事前にいくつかの将来事象を見積らなければならない。その見積りについて事後的に誤りが判明した場合は、見積りの改訂に伴う配分計画の修正が求められることもある。また、修正方法によっては、修正の際に収支が計上されることもある。

### 【結論の根拠と背景説明】

#### 〔測定値の選択〕

40. 本章では、資産や負債のさまざまな測定値を混在させている。そこでは、市場価格や利用価値を、すべてのケースにおいて優先的に適用すべき測定値とは考えていない。原始取得原価や未償却原価を、市場価格などによる測定が困難な場合に限って適用が許容される測定値として消極的に考えるのではなく、それらを積極的に並列させている。財務報告の目的を達成するためには、財政の状況に応じて多様な測定値が求められるからである。資産と負債の測定値をいわゆる原価なり時価なりで統一すること自体が、財務報告の目的に役立つわけではない。
41. 一部の項目は、複数の測定値に関連づけて解釈できる。例えば毎期一定額の利息収入が予定されている貸付金を当初の貸付額で測定した場合、これは取得原価、割引価値、入金予定額などとして意味づけることができる。それぞれの測定値の意味は必ずしも相互に対立しているわけでも排他的でもないことから、ここでは、1つの会計数値に対して複数の測定方法による意味づけができることを否定せず、解釈の余地を残したままとしている。

## 第二部 学校法人会計における課題

### 前文

第一部の大学法人における概念フレームワークの研究においては、大学法人全体の会計枠組みを規定する概念フレームワークの検討を行った。概念フレームワークは財務会計の基本的な枠組みを構築するものであり、その枠組みの中に、大学法人別の会計基準が存在することとなる。国立大学及び公立大学には、国立大学法人会計基準及び独立行政法人会計基準が存在し、私立大学には学校法人会計の基準として「学校法人会計基準」が浸透している。各々の会計基準は、概念フレームワークの枠組みの中で、法人の特徴をふまえて規定されることが当面の対応として現実的である。しかしながら、いずれの大学法人であっても、教育研究活動を行う法人である点は同一であり、各法人の比較可能性を高め、利害関係者の意思決定に有用な情報を提供するため、それぞれの会計基準が収斂していく方向で検討を重ねてゆかなければならない。

第二部の学校法人会計における課題においては、当法人の主要な会員である私立大学を設置する学校法人の会計基準について検討を行う。学校法人の会計は一般に公正妥当と認められた学校法人会計の基準に基づいて行われる必要がある。この一般に公正妥当と認められた学校法人会計の基準として、ほとんどの学校法人が「学校法人会計基準」を採用して会計処理を行っている。概念フレームワークに基づいた学校法人会計の基準を新たに作成することは現実的ではなく、約40年にわたって実務に浸透してきた「学校法人会計基準」の課題を解決し、一般に公正妥当と認められる学校法人会計の基準に発展させる必要がある。このため、概念フレームワークが目指す学校法人会計の基準と、現在の「学校法人会計基準」の内容を検討し、どのような課題が存在して、どのように解決していくのが現実的な対応か検討する必要がある。「学校法人会計基準」の課題を解決していくことにより、「学校法人会計基準」が概念フレームワークの考え方と徐々に適合することになり、一般に公正妥当と認められる学校法人会計の基準として発展していくこととなる。

平成25年4月に実施された「学校法人会計基準」の改正は、「在り方検討会」の審議や一般からの意見募集を経てまとめられたものであるが、当法人では、以下に挙げる論点について、更なる議論が必要であると考えている。当法人では、個別の論点それぞれについて、今後ともあるべき方向性を検討し具体的な提案を行っていく。下記の論点については、「学校法人会計基準」が広く認められていくために検討内容が明示されるべき論点である。当法人では、このような論点の継続的な検討によって、「学校法人会計基準」が引き続き多くの立場の者に認められるものに発展してほしいと考えている。このため、「概念フレームワーク」の議論を前提として、別途、現行の「学校法人会計基準」について課題を整理している。

### 1. 固定資産の減損に関する会計

「学校法人会計基準」では、取得原価主義を採用しており、固定資産の減損に関する会計基準は定めていない。これは、学校法人において固定資産を有するのは利益獲得のためでなく教育研究を行うためであり、固定資産の売却を予定していないためと説明される。学校法人の目的が永続的に教育研究を実施することであり、一度購入した固定資産は原則として継続保有するからといって、

減損会計を不必要と結論づける理由にはならない。財務会計の目的が利害関係者に対する経営状況の開示であるのなら、固定資産の評価について、より適時に会計処理を行い、財務報告の情報価値を高めるべきであろう。学校法人が保有する固定資産について、取得時から状況の変化が生じ、資産価値が著しく低下した場合には、固定資産を合理的な経済価値に評価し直し、その差額を事業活動収支計算書に反映させることが考えられる。

この点、当法人では、学校法人会計に適した固定資産の減損会計の導入について検討すべきと考えている。学校法人により作成される財務報告は、その利用者である利害関係者に対して利用目的に適合した有用な内容を提供するものでなければならない。このため、以下3点の目的のため、学校法人の会計基準において減損会計の導入について検討すべきである。

- ① 第一に、貸借対照表に計上される固定資産の過大な帳簿価額は減額すべきである。学校法人の財政を明らかにするという貸借対照表の機能に鑑みれば、固定資産の帳簿価額が著しく過大となった場合には、これを適正な価額まで減額する必要がある。
- ② 第二に、学校法人が適切な業務遂行を行わなかった結果生じた損失を適時に事業活動収支計算書に計上することにより、学校法人における経営の評価に資するべきである。学校法人会計においては、経営状況を明らかにするために収支計算が行われることから、固定資産の評価損失を事業活動収支計算書に計上し、事業活動収支計算書における経営状況の表示機能を向上させるべきである。
- ③ 第三に、固定資産の評価損失に係る会計基準の適用によって、学校法人の固定資産の有効利用を促進させるべきである。固定資産における評価損失の計上の必要性又はその兆候が生じたことを明らかにすることにより、学校法人に対し、その有効利用を促すことが期待される。具体的には、固定資産の評価損失を計上すべき状況が近づいたとき、理事者による当該資産の積極活用を促す効果が期待される。

なお、学校法人に減損に関する会計を導入するか否かに関しては、慎重に検討する必要がある。企業会計における固定資産の減損会計では、収益性や投資額の回収見込について重要な概念とされている。これは、会計主体である企業が利益の追求を目的としているためである。これに対して、学校法人は教育研究活動を永続的に実施することを目的としており、企業と学校法人は、事業の目的が大きく異なる。企業は利益の獲得を追求して配当を出資者に還元することを目的としており、学校法人は、長期安定的に教育研究活動を実施することを目的としている。すなわち、企業は営利性の強い法人であるのに対し、学校法人は公共性の強い法人であるといえる。このため、企業会計における減損会計をほぼそのまま学校法人に導入することは不適切である。仮に、学校法人に減損会計を導入する場合には、どのような点が問題となるのか慎重な検討が必要である。具体的には、①処分を予定していない固定資産について評価損失を計上する必要性が本当にあるのか否か、②企業会計の減損会計では将来キャッシュ・フローの見積りを計算要素としているが、学校法人会計に減損会計を導入する場合には同様の計算要素を用意できるか否か、また、③仮に将来キャッシュ・フローの見積りの代わりにサービス提供能力を計算要素とした場合に、サービス提供能力が最善の計算要素といえるか否か等が議論の対象になるとと思われる。

(要旨)

- ・固定資産の減損会計の導入について検討すべき<sup>(注)</sup>
- ・理由は、①過大な帳簿価額は減額すべき、②事業活動収支計算書の経営状況の表示機能を向上させる、③固定資産の有効利用促進が期待される、の3点
- ・ただし、減損会計の導入要否は慎重に検討する必要がある

(注)本稿において、固定資産の減損会計の導入について検討すべきとしているが、減損会計の実施は実務的に大きな影響を与えるものであり、実施するにあたっては、更に具体的な検討が必要である。このため、議論の前提となる資料として、「固定資産の減損に係る会計基準」(別添)を作成した。固定資産の減損に係る定義及び目的については、後述の「固定資産の減損に係る会計基準」(別添)における、第一「本基準の目的及び減損の定義」を参照されたい。

## 2. 金融商品(有価証券関係)に関する会計

「学校法人会計基準」では、有価証券については原則として取得価額とするが、取得価額と比較して時価が著しく低くなった場合には、回復が可能と認められる場合を除き時価によって評価を行っている(強制評価減の実施)。また、有価証券の時価情報については、計算書類の注記事項としている。当法人では、学校法人における有価証券に関する会計としてこの取扱いを概ね妥当なものと考えている。学校法人は教育研究を目的とする法人であるため、将来必要な資金を確実に運用することは必要であるが、有価証券を投機的に運用することは不適切である。さらに、補助金を受けているとすれば、当然に不適切である。このため、売買目的有価証券の存在を想定した会計処理を用意する必要はないし、取得価額と時価との差額を逐次計算書類に反映させる必要もない。

ただし、貸借対照表における財政の表示機能を重視する場合、貸借対照表の金融商品を時価評価することは検討すべきである。この場合、取得原価と時価評価額との差額について、事業活動計算書に反映させる方法と反映させない方法(貸借対照表の純資産を直接増減させる方法)の両方が考えられる。これについては、学校法人の資産運用の考え方に従い、選択適用を可能にすることが考えられる。なお、この場合に選択した会計方針について、重要な会計方針の注記で明示すべきことは当然である。

(要旨)

- ・金融商品の時価評価を検討すべき
- ・評価差額について、純資産を直接増減させる方法も考えられる(純資産直入法)

## 3. 退職給付会計

「学校法人会計基準」では、退職一時金について、期末における必要な退職給与引当金を負債に計上している。この計上額については、「退職給与引当金の計上等に係る会計方針の統一について」

(平成23年2月17日付 高私参第11号 文部科学省高等教育局私学部参事官通知)によって100%を計上するよう会計処理の統一がはかられている。当法人では、原則的には、退職給付債務を数理計算によって算定すべきと考えている。しかしながら、学校法人では、教職員の退職金の多くが私立大学退職金財団や都道府県の退職金財団によって運用されており、学校法人が負債として計上しなければならない金額について、数理計算を行うほどの手間をかけることの必要性がない。ただし、これは、法人にとって退職給付のほとんど全てが退職一時金である場合を想定している。退職給付



債務として学校法人が負担する年金支給が存在し、その負担額に重要性がある場合には、将来の年金負担について、年度末の責任準備金の金額をもって退職給付に係る引当金を計上すべきである。

(要旨)

- ・原則的には、退職給付債務を数理計算によって算定すべき
- ・ただし、退職一時金に関する現在の方法（期末要支給額 100%を計上）で問題なし
- ・退職年金を有している学校法人は責任準備金をもって退職給付引当金を計上すべき

#### 4. 賞与引当金の計上

「学校法人会計基準」では、賞与引当金の計上は行われていない。しかしながら、国立大学法人会計基準では、「第 85 賞与引当金」に係る会計処理として、「賞与のうち、運営費交付金に基づく収益以外の収益によってその支払財源が手当されることが予定されている部分については、「第 17 引当金」により賞与引当金を計上する。」とされている。この国立大学法人会計基準の「第 17 引当金」においては、「将来の支出の増加又は将来の収入の減少であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積もることができる場合には、当該金額を引当金として流動負債又は固定負債に計上するとともに、当期の負担に属すべき金額を費用に計上する。ただし、引当金のうち資産に係る引当金の場合は、資産の控除項目として計上する。」とされている。「学校法人会計基準」においても、国立大学法人会計基準と同様に、賞与引当金の計上を求めるべきである。学校法人において既に退職給与引当金や徴収不能引当金の計上が必要とされているのと同様に、毎年度の収支均衡を表示するため、賞与引当金の計上が必要である。

(要旨)

- ・毎年度の収支均衡を表示するため、当年度の負担に属すべき金額を賞与引当金として計上すべき

#### 5. 外貨建取引の換算

「学校法人会計基準」では、外貨建取引の換算について明確なルールが存在しない。学校法人会計では、外貨建取引について、「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）」（平成 17 年 5 月 13 日 17 高私参第 1 号）において、「外貨建資産・負債等の本邦通貨への換算基準」を重要な会計方針として注記することを求めているのみである。公益法人会計基準では、外貨建資産・負債は期末時の為替相場で換算することになっている。しかしながら、外貨建資産・負債を年度末日の為替相場で換算する場合と取得時又は発生時の換算相場で換算する場合とでは計算書類に与える影響が異なる。したがって、外貨建資産・負債を本邦通貨に換算する場合を中心に、外貨建取引の換算について指針を作成すべきである。外貨建資産・負債を本邦通貨に換算する場合には、短期の外貨建金銭債権債務について期末時の為替相場により円換算を行い、長期の外貨建金銭債権債務について取得時又は発生時の為替相場により円換算することが妥当である。短期の外貨建金銭債権債務は近く円貨に変換されることが予定されている。このため、期末時の為替相場で換算し、為替の変動を学校法人の財政に反映させることが妥当である。これに対し、長期の外貨建金銭債権債務は、近く円貨に変換されることが予定されていない。このため、あえて為替の変動を反映させる必要性に乏しく、むしろ、取引時の相場による円換算を続けることが、取引時の会計事象をより良く円貨で記録するというメリットを持つ。

(要旨)

- ・外貨建取引の換算基準（指針）を作成すべき
- ・短期：CR（Current Rate）、長期：HR（Historical Rate）が妥当

## 6. 資産除去債務に関する会計

資産除去債務とは、有形固定資産の取得や建設によって生じ、当該有形固定資産の除去に関して法令又は契約で要求される法律上の義務及びそれに準ずるものをいう。そして、有形固定資産の除去とは、有形固定資産を用益提供から除外することをいう（一時的に除外する場合を除く）。除去の具体的な態様としては、売却、廃棄等による処分が含まれるが転用や用途変更は含まれない。

資産除去債務は、原則として、有形固定資産の取得や建設を行った時に負債として計上する。資産除去債務は、それが発生した時に、有形固定資産の除去に要する割引前の将来キャッシュ・フローを見積り、割引後の金額（割引価値）で算定する。資産除去債務に対応する除去費用は、資産除去債務を負債として計上した時に、当該負債の計上額と同額を関連する有形固定資産の帳簿価額に加える。資産計上された資産除去債務に対応する除去費用は、減価償却を通じて、当該有形固定資産の残存耐用年数にわたり、各期に費用配分する。

ただし、資産除去債務の発生時に、当該債務の金額を合理的に見積もることができない場合には、これを計上しない。資産除去債務は、当該債務額を合理的に見積もることができるようになった時点で負債として計上する。学校法人において、有形固定資産の取得や建設は、永続的に教育研究活動に使用することを前提としている。このため、有形固定資産の取得又は建設の際に、資産除去債務の金額を合理的に見積もることは困難である。この結果、資産除去債務の計上は、有形固定資産の除却や売却を意思決定した時点で初めて行われることとなる。資産除去債務に関する会計を導入することは、財政状態や経営状況を表す方法として意義があるとはいえるが、実務的には、導入コストの割に大きな成果が得られるとはいえない。国公立大会計との比較可能性を確保するために継続的に導入を検討することには必要であるが、早急に導入を進める必要はない。

(要旨)

- ・学校法人において、資産除去債務の合理的な見積りは困難
- ・導入コストの割に大きな成果が得られるとはいえない

## 7. 結合会計

現在、学校法人の合併が事例として多くみられる。学校法人の合併や学校の分離に係る会計処理を「結合会計」と呼ぶ場合、結合会計に関する指針として「学校法人委員会研究報告第7号 学校法人の合併又は学校の分離に係る会計処理について（中間報告）」（平成16年1月14日 日本公認会計士協会）が存在する。この研究報告は、学校法人の再編にあたりそれぞれのケースにおいて適切な会計処理が行えるよう、企業会計の分野における会計処理の動向を視野に入れて、合併又は分離の会計処理について検討結果を公表している。しかしながら、研究報告は、あくまでも実務上の参考とされるためのものであり、必ずしも強制力を持つものではない。事例分析や関係者の意見を調整することにより、規範性のある指針を作成することが必要である。当法人では、結合会計の指針として、簿価引継法による会計処理が妥当であると考えている。企業会計において主流であるパーチェス

法による会計処理は、結合される側の学校法人の財産を金銭で購入する考え方と整合する会計処理である。学校法人では、教育・研究活動の維持向上のために結合が行われるはずであり、この考えにより整合するのは簿価引継法による会計処理であるためである。

(要旨)

- ・ 合併又は分離の会計処理について指針を作成すべき
- ・ 簿価引継法による会計処理が妥当

## 8. 連結財務諸表に関する会計

「学校法人会計基準」では、連結財務諸表に関する作成基準は存在しない。国立大学法人会計において連結財務諸表の作成が求められていることから、学校法人においても連結財務諸表の作成を検討すべきであるとする意見があるが、当法人では連結財務諸表の作成を積極的には支持しない。平成17年改正の「学校法人会計基準」によって計算書類の末尾に記載する注記事項が充実し、学校法人の出資による会社(学校法人の出資割合が総出資額の2分の1以上である会社)に係る事項や、関連当事者との取引情報が開示されることになった。このため、学校法人とその近親者との特殊な取引については開示が行われることとなっている。ただし、実質的に一つのグループでありながら形式的に複数の学校法人に分かれているケースについて、グループ全体の状況を開示する必要があるか否か、また開示の必要がある場合における技術的な方法について、継続的に検討課題とすべきである。

(要旨)

- ・ 連結財務諸表の作成を積極的には支持しない
- ・ 複数の学校法人に分かれているケースについて、グループ全体の状況を開示する必要があるか否か、技術的な方法を含めて継続的に検討必要

## 9. 継続法人の前提

「学校法人会計基準」では、「継続法人の前提」に関する開示義務はない。これについて、学校法人においても「継続法人の前提」について開示を行うべきという意見が存在する。当法人では、「継続法人の前提」の要否を検討することは必要と考えるが、現状において「継続法人の前提」に関する注記を義務化する必要はないと考えている。「継続法人の前提」に関する注記を義務化した場合、何をもって「継続法人の前提」に疑義が生じているか定めること、及び、何をもって「継続法人の前提」の疑義が解消されていないかを定めることが困難である。現在の学校法人会計においても、計算書類の末尾に記載する注記事項として「7. その他財政及び経営の状況を正確に判断するために必要な事項」が用意されている。学校法人が経営悪化の状況を認識し、何らかの対策を行っている場合には、その対策を「7. その他財政及び経営の状況を正確に判断するために必要な事項」に記載することが妥当な取扱いである。なお、経営困難な状況にある学校法人において、募集の停止や解散の命令が存在している場合には、資産評価方法とその採用した理由について「7. その他財政及び経営の状況を正確に判断するために必要な事項」における記載は必須である。

(要旨)

- ・ ゴーイング・コンサーンについての検討は必要
- ・ ただし、募集停止や解散命令がある場合、資産評価方法とその採用した理由について開示が必要

## 10. セグメント情報の開示

セグメント情報等の開示とは、計算書類の利用者が、学校法人の過去の収支実績を理解し、将来の収支予測を適切に評価できるように、学校法人が行う事業活動の内容及びこれを行う経営環境に関して、セグメントごとの情報を提供することをいう。セグメント情報の開示を行う場合には、まず、「事業セグメント」の識別を行う。事業セグメントの識別は、①収入を獲得し、支出が発生する事業活動に係るものであり、②学校法人の最高意思決定機関である理事会において、当該構成単位に配分すべき経営資源に関する意思決定を行い、また、その実績を評価するために、その経営状況を定期的に検討するものであり、かつ、③分離された財務情報が入手可能である必要がある。そして、事業セグメントの識別を行った後、量的規準による重要性に鑑みて「報告セグメント」の決定を行う。これによって、各学校法人は、各報告すべきセグメントについて、収支状況や資産の状況等を利害関係者に報告することとなる。

学校法人においてセグメント情報の開示を行う場合、例えば、①教育施設、②研究所及び③病院等のセグメント情報の開示が考えられる。他の例としては、地域別にセグメントが細分されるケースや、高等教育、中等・初等教育というセグメントに細分されるケース等が考えられる。学部別にセグメントが設定される場合も考えられる。これらのセグメント区分は、理事者がどのような事業単位で経営判断を行っているかが反映される。このため、開示されるセグメント情報は、利害関係者にとって学校法人の理解と自身の意思決定に役立つ情報となる。

しかし、学校法人において、企業会計と同様のセグメント情報を求めることは時期尚早である。現在の学校法人会計では、収支内訳表によって各部門の収支状況のみ公開されている状態である。各部門の収支状況を明らかにするため、まず、人件費の各部門への配分方法を見直すことが必要であり、次に、部門別の資産状況を開示することから検討すべきである。

(要旨)

- ・ 現在は収支内訳表によって各部門の収支状況のみ公開されている
- ・ 人件費の配分方法の見直しや、部門別の資産状況の開示から検討すべき

## 11. 清算時の会計処理（財産評価）

学校法人は、私立学校法に定める一定の事由が発生した時、解散によってその活動を終了する。解散した学校法人の残余財産については、所轄庁に対する清算結了の届出の時点において、学校法人その他教育の事業を行うものうちから寄附行為の定めるところにより帰属すべき者に帰属する。また、これによっても処分されない財産は国庫に帰属することとなる。私立学校法に定める解散の事由には、①理事の3分の2以上の解散決議、②寄附行為に定めた解散事由の発生、③所轄庁による解散命令等が定められている。このような解散事由が発生し、学校法人が清算を行う場合、法的手続きについては私立学校法が定めているが、会計基準として定められたルールは存在しない。一般的には、解散決議がなされた時点で、財産を清算価値に評価し直し、速やかに利害関係者に情報

公開していくことが妥当と考えられる。このような清算価値への評価のタイミングについての明文規定や、清算価値への評価替えを行った場合に必要となる注記の内容について、ルール化を検討すべきである。

なお、同様の課題は、学校法人自体が清算しなくとも、事業の一部を廃止した場合の財産評価についても存在する。例えば、学部の一部について学生の募集活動を停止し、校地・校舎の一部を使用しないこととなった場合や、キャンパスの移転を行うことによって移転前の校地・校舎の全てを使用しないこととなった場合について、どのような財産評価を行うべきか検討の必要がある。

(要旨)

- ・ 清算時の財産評価に関する明文規定はない
- ・ 清算価値への評価替えのルール（タイミング等）やその場合の注記内容について検討すべき
- ・ 事業の一部を廃止した場合にも同様の課題が存在する

## おわりに

私立大学、国立大学及び公立大学は、いずれも高等教育を担っている大学法人である。大学法人は、多くの利害関係者を有しており、利害関係者の意思決定に有用となる財務情報を提供することが必要である。このため、利害関係者に提供される財務情報は、比較可能な情報でなければならない。しかしながら、大学法人は、私立大学、国立大学及び公立大学のそれぞれが別々の会計基準に基づいて財務報告を行っている状況にある。大学法人の財務報告の比較可能性を確保するため、大学法人の会計基準に共通する概念フレームワークが必要である。

概念フレームワークは、会計の基礎となる前提や概念を体系化したものである。個々の会計基準を包含する概念フレームワークが存在することにより、大学法人の財務報告に最低限の比較可能性が確保される。また、会計基準の開発に概念フレームワークが影響を与え、個々の会計基準が収斂していくこととなる。このような考えに基づいて、第一部では大学法人の会計における概念フレームワークの試案を作成した。本フレームワークでは、財務報告の目的を、利害関係者による意思決定に役立つような、財政及び経営状況の開示にあると位置づけた。そして、経営状況の開示については可能なかぎり業績を把握し、報告することであると定義した。大学法人の利害関係者は多岐にわたっており、学生生徒や保護者、教職員、監督官庁、債権者や寄附者を含めた社会全般の不特定多数の者を利害関係者ととらえた。大学法人は公益を目的とする活動を行う法人であり、大学法人は、活動の意図や状況を広く社会に説明することが求められる。このため、財政及び経営状況の開示が行われ、開示された会計情報によって、利害関係者は自己の責任で将来を予測し、法人との関係を判断することができる。ただし、多くの利害関係者が大学法人の会計情報を利用するからといって、その全ての利害関係者によって直接理解できる会計情報である必要はないと考えた。会計情報を分析し、その内容を説明できる者が介在すれば、公開された会計情報は利害関係者の意思決定に有用なものとして伝達される。本フレームワークが大学法人関係者の討議資料となり、概念フレームワークが最終的に設定されることを目指している。

第二部では学校法人会計における課題として、現行の「学校法人会計基準」における課題を整理した。大学法人の概念フレームワーク試案をもとに、「学校法人会計基準」が一般に公正妥当と認められる学校法人会計の基準とあり続けるための具体的な方向性を検討している。具体的には、減損会計など、今後議論の対象となる論点について、具体的かつ現実な改訂の方向性を提示している。「学校法人会計基準」における課題を解決することにより、「学校法人会計基準」は概念フレームワークの内容に徐々に適格的となり、一般に公正妥当と認められる学校法人会計の基準として発展していく。なお、「学校法人会計基準」の一番の課題は、私学振興助成法における会計基準として、文部科学省令として存在している点にある。学校法人会計の基準は、様々な利害関係者の代表からなる会議体によって作成されるべきであり、私立学校法における会計基準として定められる必要がある。

## 「固定資産の減損に係る会計基準」

### 第1 本基準の目的及び減損の定義

1. 本基準及び注解は、貸借対照表に計上される固定資産の過大な帳簿価額を適正な金額まで減額すること及び学校法人等の業務運営状況を明らかにすることを目的とする。
2. 固定資産の減損とは、固定資産に現在期待されるサービス提供能力が当該資産の取得時に想定されたサービス提供能力に比べ著しく減少し将来にわたりその回復が見込めない状態又は固定資産の将来の経済的便益が著しく減少した状態をいう。

### 第2 対象資産

本基準は、有価証券など個別の減損処理に関する定めがある固定資産以外の固定資産に適用する。なお、重要性の乏しいものについては、本基準を適用しないことができる。(注1)

<注1>重要性の乏しい固定資産について

本基準を適用しないことができる固定資産に係る重要性の判断については、固定資産の金銭的側面及び質的側面を勘案する必要があり、学校法人等の業務運営における主要な固定資産については、重要性が乏しいものとしてはならない。

### 第3 減損の兆候

1. 固定資産に減損が生じている可能性を示す事象（以下「減損の兆候」という。）がある場合には、当該資産について、減損を認識するかどうかの判定を行わなければならない。
2. 減損の兆候とは、次に掲げる事象をいう。
  - (1) 固定資産が使用されている事業の実績が、中期計画等の想定に照らし、著しく低下しているか、あるいは、低下する見込みであること。
  - (2) 固定資産が使用されている範囲又は方法について、当該資産の使用可能性を著しく低下させる変化が生じたか、あるいは、生ずる見込みであること。(注2)
  - (3) 固定資産が使用されている事業に関連して、経営の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。
  - (4) 固定資産の市場価格が著しく下落したこと。(注3)
  - (5) 学校法人等自らが、固定資産の全部又は一部につき、使用しないという決定を行ったこと。(注4)
3. 複数の固定資産が一体となってそのサービスを提供するものと認められる場合には、減損の兆候の有無について、これらの資産を一体として判定することができる。

<注2>当該資産の使用可能性を著しく低下させる変化について

当該資産の使用可能性の著しい低下については、当該資産の取得時に想定した使用可能性を基準として判断する。

<注3>市場価格が著しく下落したことについて

固定資産の市場価格について、帳簿価額からの下落割合が50%未満であるときは、著しく下落していないものとしてすることができる。

<注4>使用しないという決定について

使用しないという決定には、固定資産を全く使用しないという決定のみならず、固定資産の取得時に想定した使用目的に従って使用しないという決定、すなわち、用途変更の決定も含む。

#### 第4 減損の認識

1. 次に掲げる場合に該当するときは、減損を認識しなければならない。
  - (1) 「第3 減損の兆候」2(1)から(3)までに該当する場合であって、当該資産の全部又は一部の使用が想定されていないとき。
  - (2) 「第3 減損の兆候」2(4)に該当する場合であって、当該資産の市場価格の回復の見込みがあると認められないとき。(注5)
  - (3) 「第3 減損の兆候」2(5)に該当する場合であって、使用しないという決定が当該決定を行った日の属する事業年度内における一定の日以後使用しないという決定であるとき。(注6)

2. 1(1)において、当該資産の全部又は一部の使用が想定されていないときとは、次に掲げる要件を満たしていない場合をいう。

- (1) 当該資産の全部又は一部について、将来の使用の見込みが客観的に存在すること。(注7)
- (2) 当該資産がその使用目的に従った機能を現に有していること。

<注5>市場価格の回復可能性に関する判断基準について

市場価格の回復可能性については、経済全体の状況や固定資産の性質に照らし、相当の期間内に固定資産の市場価格が帳簿価額の相当程度まで回復する可能性があるかどうかを判断することとする。

<注6>固定資産について、翌事業年度以降の特定の日以後使用しないという決定を行った場合について

固定資産について、翌事業年度以降の特定の日以後使用しないという決定を行った場合には、使用しなくなる日において減損を認識することとし、その決定が将来の財務諸表に重要な影響を及ぼすと認められる場合には、それまでの間、当該資産の概要等について注記しなければならない。

<注7>固定資産の全部又は一部について、将来の使用の見込みが客観的に存在することについて

1. 固定資産の全部又は一部について、将来の使用の見込みが客観的に存在することとは、例えば、保守管理が経常的に行われており、かつ、学校法人等の年度計画等においても将来の使用稼働が確実に見込まれている場合をいう。
2. 固定資産の全部又は一部の使用が想定されるか否かの判断は、すべて実態によって行わなければならない。

#### 第5 減損額の測定

減損が認識された固定資産について、帳簿価額が回収可能サービス価額を上回るときは、帳簿価額を回収可能サービス価額まで減額しなければならない。(注8)

<注8>回収可能サービス価額について

1. 回収可能サービス価額とは、当該資産の正味売却価額と使用価値相当額のいずれか高い額をいう。
2. 正味売却価額とは、固定資産の時価から処分費用見込額を控除して算定される額をいう。
3. 時価とは、公正な評価額をいう。通常、それは観察可能な市場価格をいう。
4. 使用価値相当額とは、減価償却後再調達価額をいう。ただし、減価償却後再調達価額を算出することが困難である場合には、当該資産の帳簿価額に、当該資産につき使用が想定されていない部分（使用しないという決定を行



った部分を含む。以下同じ。)以外の部分の割合を乗じて算出した価額を用いることができる。

5. 減価償却後再調達価額とは、固定資産の全部又は一部につき使用が想定されていない部分以外の部分が有するサービス提供能力と同じサービス提供能力を有する資産を新たに取得した場合において見込まれる取得価額から、減価償却累計額(当該資産を減損が認識された資産の使用期間と同じ期間使用した場合に計上される額をいう。)を控除した価額をいう。

## 第6 貸借対照表における表示

減損が認識された固定資産の貸借対照表における表示は、減損処理前の帳簿価額から減損額を直接控除し、控除後の金額をその後の帳簿価額とする形式で行うものとする。

## 第7 減損処理後の会計処理

1. 減損処理を行った固定資産については、減損後の帳簿価額に基づき減価償却を行わなければならない。
2. 減損の戻入は、行ってはならない。
3. 固定資産の減損処理に伴い、第1号基本金を取崩すことができる。(注9)

<注9>減損処理に伴う基本金の取扱い

基本金は、学校法人が諸活動の計画に基づき必要な資産を継続的に保持するために維持すべきものとして拘束した金額である。このため、基本金は原則として取り崩すことは認められない。しかしながら、減損処理を行った場合であつて、かつ、今後の諸活動の計画に基づき必要な資産の保持が必要ないと認められる場合には、例外的に基本金を取り崩すこととなる。すなわち、今後の教育研究活動を永続的に実施するために、減損処理した金額が必要ないという意思決定がなされれば、第1号基本金を取り崩すこととなる。

## 第8 注記

減損を認識した場合には、次に掲げる事項について注記するものとする。

- (1) 減損を認識した固定資産の用途、種類、場所、帳簿価額等の概要
- (2) 減損の認識に至った経緯
- (3) 回収可能サービス価額が、
  - ア 正味売却価額である場合には、その旨及び算定方法の概要
  - イ 使用価値相当額である場合には、その旨、採用した理由及び算定方法の概要

## 結論の背景

### 減損会計の目的及び減損の定義

概念フレームワークにおいて、財務報告の目的を、利害関係者による意思決定に役立つような財政及び経営状況の開示にあるとしている。そして、経営状況の開示については可能なかぎり業績を把握し報告することを目標としている。このような財務報告の目的を考えると、固定資産の評価は、取得原価に基づく評価に固執すべきではない。学校法人の目的が永続的に教育研究を実施することであり、一度購入した固定資産は原則として継続保有するからといって、減損会計を不必要と結論づける理由にはならない。財務会計の目的が利害関係者に対する経営状況の開示であるのなら、固定資産の評価について、より適時に

会計処理を行い、財務報告の情報価値を高めるべきであろう。例えば、固定資産の購入後、学校法人内での利用方針の変化や、経済情勢の変化に伴う資産価値の変化が生じた場合、その変化を会計処理に反映させることが考えられる。学校法人が保有する固定資産について、取得時から状況の変化が生じ、資産価値が著しく低下した場合には、固定資産を合理的な経済価値に評価し直し、その差額を事業活動収支計算書に反映させることが有効である。明らかに固定資産の価値が毀損しているにもかかわらず、固定資産の評価が取得原価のまま継続され、売却等を実施した時に、すべての影響額が一度に表面化する会計処理は、検討の必要がある。

この点を解消するため、本会計基準では、貸借対照表に計上される固定資産の過大な帳簿価額を適正な金額まで減額し、学校法人の運営状況を明らかにするための減損会計を定義づけることとした。なお、固定資産の減損とは、固定資産に期待される「サービス提供能力」が取得時に想定された状況に比べて著しく減少し、将来にわたりその回復が見込めない状態又は固定資産の将来の経済的便益が著しく減少した状態において、固定資産の減損損失を認識することとした。

以上