

※ 出来るだけこまめに加筆・書換・修正・訂正をしていきたいと思いを。
誤り等がございましたら、ご連絡下さい。

yyama178@yahoo.co.jp

●書換

H20.05.25

<減価償却額・減価償却累計額:kamoku0208> P270

4. 法人税法における減価償却 (H19年度税制改正で内容が大きく変更されている)

企業会計原則においては、減価償却の方法として上記のようにいくつかをあげているが、日本の中小企業の会計実務は税法によることが多く、減価償却においても同様である。法人税法の減価償却の方法は、次に掲げる資産の区分に応じて、それぞれに掲げる方法によることとされている。

- ・建物・・・次に掲げる方法による。
平成10年3月31日以前に取得したもの・・・定額法又は定率法を選択
平成10年4月1日以後に取得したもの・・・定額法のみ
- ・建物以外の有形固定資産・・・・・・・・定額法又は定率法を選択
- ・無形固定資産・・・・・・・・定額法のみ

建物の減価償却方法は、平成10年から定率法と定額法の選択から定額法のみに変更されている。

これは「建物については、一般的に長期安定的に使用される資産であること、その使用形態は生産性や収益性に大きく左右されないこと、主要諸外国においても定額法により償却するものとされていることを考慮すれば、その償却方法を、時の経過に応じて均等に償却する定額法に限ることが適当である。」(法人税課税小委員会報告)との考えによっているようであり、長い慣行がこの時から改められた。

[<減価償却方法の国際比較>HP参照](#)

- ・定額法 取得価額×耐用年数に応じた定額法の償却率
- ・定率法 (取得価額－償却累計額)×耐用年数に応じた定率法の償却率
- ・旧定額法 (取得価額－残存価額)×耐用年数に応じた旧定額法の償却率
- ・旧定率法 (取得価額－償却累計額)×耐用年数に応じた旧定率法の償却率

平成19年税制改正で、平成19年4月1日以後に取得する減価償却資産については下記(1)を内容とする減価償却制度が適用される。

なお、この改正に併せて、平成19年3月31日以前に取得された減価償却資産についてもその内容が下記(2)のように改正されている。

(1)19年4月1日以後に取得する減価償却資産の減価償却制度

- ・定額法 取得価額×耐用年数省令別表第十の「定額法の償却率」
(従前の残存価額が廃止され、残存簿価1円まで償却可能となった)
- ・定率法 期首帳簿価額×耐用年数省令別表第十の「定率法の償却率」

(期首帳簿価額＝取得価額－償却累計額)
 (従前の残存価額が廃止され、残存簿価1円まで償却可能となった)

・定率法における特別計算

ただし、この計算式で算出された金額が、この計算式の「定率法の償却率」を耐用年数省令別表第十の「保証率」に差し替えて算出した金額より少ない場合には、当該年度以降、次の計算式で算出される金額が通常の計算式で計算される金額に代えて当該年度の償却限度額となる。

$$\text{改訂取得価額} \times \text{耐用年数省令別表第十の「改訂償却率」}$$

$$(\text{期首帳簿価額} \times \text{償却率} < \text{期首帳簿価額} \times \text{保証率}) \text{ の場合}$$

さて、上記式における「改訂取得価額」とは、この式が初めて適用される年度における当該減価償却資産の「期首帳簿価額」である。何故本来の式の「期首帳簿価額」を「改訂取得価額」に代えたかという、この年度以降、この年度の期首帳簿価額に対して(当該資産の耐用年数に応じた)定額で償却限度額を算出しようと改正税法は考えたからである。そして、その定額を算出する耐用年数に応じた償却率が「改訂償却率」である。

・定率法の償却率

ちなみに、定率法の償却率は、定額法の償却率の2.5倍。
 ただし、小数点以下第三位で別表第十に記載されている定額法の償却率に2.5倍しても定率法の償却率にはならない。それは、定額法の償却率の小数点以下第三位端数処理前の2.5倍で算出されているからである。

(2) 19年3月31日以前に取得した減価償却資産の減価償却制度

(1)でみたように19年4月1日以後に取得する減価償却資産の減価償却制度が新たに税法に導入されたことにより、従前の定額法・定率法は、「旧定額法」・「旧定率法」と名称が改められた。

ただし、名称が変更されても償却限度額を算出する計算の仕組みは従前のままで変更がないが、「償却残存価額が1円」となり、これにより、取得価額の95%まで償却した後に新たな計算が求められることになる。

・旧定額法(95%まで償却の場合の式)

$$(\text{取得価額} - \text{残存価額} (\text{取得価額の} 10\%)) \times \text{旧定額法の償却率}$$

・旧定率法(95%まで償却の場合の式)

$$\text{期首帳簿価額} \times \text{旧定率法の償却率}$$

・取得価額の95%まで償却した後の新たな計算(旧定額法・旧定率法)

$$(\text{取得価額} - \text{取得価額の} 95\% - 1\text{円}) \div 60 \times \text{当該年度の月数}$$

取得価額の95%まで償却した減価償却資産については、旧定額法・旧定率法ともに、その到達した事業年度の翌事業年度以後は、1円まで上記の式で償却する。

(3)リース資産の減価償却制度

20年4月1日以後に締結する所有権移転外取引契約によってその賃借人が取得したものとされるリース資産については、次に示すリース期間定額法により償却限度額が計算される。

$$(\text{所得価額} - \text{残価保証額}) \div \text{リース月数} \times \text{当該年度のリース月数}$$

●減価償却資産の償却の方法（法人税法施行令第48条）

平成十九年三月三十一日以前に取得をされた減価償却資産（第六号に掲げる減価償却資産にあつては、当該減価償却資産についての同号に規定する改正前リース取引に係る契約が平成二十年三月三十一日までに締結されたもの）の償却限度額（法第三十一条第一項（減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法）の規定による減価償却資産の償却費として損金の額に算入する金額の限度額をいう。以下この目から第七目までにおいて同じ。）の計算上選定をすることができる同項に規定する資産の種類に応じた政令で定める償却の方法は、次の各号に掲げる資産の区分に応じ当該各号に定める方法とする。

一 建物（第三号に掲げるものを除く。）次に掲げる区分に応じそれぞれ次に定める方法

イ 平成十年三月三十一日以前に取得をされた建物 次に掲げる方法

（1）旧定額法（当該減価償却資産の取得価額からその残存価額を控除した金額にその償却費が毎年同一となるように当該資産の耐用年数に応じた償却率を乗じて計算した金額を各事業年度の償却限度額として償却する方法をいう。以下この目及び第七目（減価償却資産の償却限度額等）において同じ。）

（2）旧定率法（当該減価償却資産の取得価額（既にした償却の額で各事業年度の所得の金額又は各連結事業年度の連結所得の金額の計算上損金の額に算入された金額がある場合には、当該金額を控除した金額）にその償却費が毎年一定の割合で逓減するように当該資産の耐用年数に応じた償却率を乗じて計算した金額を各事業年度の償却限度額として償却する方法をいう。以下この目及び第七目において同じ。）

ロ イに掲げる建物以外の建物 旧定額法

二 第十三条第一号（減価償却資産の範囲）に掲げる建物の附属設備及び同条第二号から第七号までに掲げる減価償却資産（次号及び第六号に掲げるものを除く。）次に掲げる方法

イ 旧定額法

ロ 旧定率法

三 鉱業用減価償却資産（第五号及び第六号に掲げるものを除く。）次に掲げる方法

イ 旧定額法

ロ 旧定率法

ハ 旧生産高比例法(当該鉱業用減価償却資産の取得価額からその残存価額を控除した金額を当該資産の耐用年数(当該資産の属する鉱区の採掘予定年数がその耐用年数より短い場合には、当該鉱区の採掘予定年数)の期間内における当該資産の属する鉱区の採掘予定数量で除して計算した一定単位当たりの金額に各事業年度における当該鉱区の採掘数量を乗じて計算した金額を当該事業年度の償却限度額として償却する方法をいう。以下この目及び第七目において同じ。)

四 第十三条第八号に掲げる無形固定資産(次号に掲げる鉱業権を除く。)及び同条第九号に掲げる生物 旧定額法

五 第十三条第八号イに掲げる鉱業権 次に掲げる方法

イ 旧定額法

ロ 旧生産高比例法

六 国外リース資産(第百三十六条の三第一項(リース取引に係る所得の計算)に規定するリース取引(同項又は同条第二項の規定により資産の賃貸借取引以外の取引とされるものを除く。以下この号において「改正前リース取引」という。)の目的とされている減価償却資産で所得税法(昭和四十年法律第三十三号)第二条第一項第五号(定義)に規定する非居住者又は外国人に対して賃貸されているもの(これらの者の専ら国内において行う事業の用に供されるものを除く。)をいう。以下この条において同じ。) 旧国外リース期間定額法(改正前リース取引に係る国外リース資産の取得価額から見積残存価額を控除した残額を当該改正前リース取引に係る契約において定められている当該国外リース資産の賃貸借の期間の月数で除して計算した金額に当該事業年度における当該国外リース資産の賃貸借の期間の月数を乗じて計算した金額を各事業年度の償却限度額として償却する方法をいう。第七目において同じ。)

2～5 ……筆者省略……

6 第一項第六号及び第四項の月数は、暦に従って計算し、一月に満たない端数を生じたときは、これを一月とする。

●減価償却資産の償却の方法 (法人税法施行令第48条の2)

平成十九年四月一日以後に取得をされた減価償却資産(第六号に掲げる減価償却資産にあつては、当該減価償却資産についての所有権移転外リース取引に係る契約が平成二十年四月一日以後に締結されたもの)の償却限度額の計算上選定をすることができる法第三十一条第一項(減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法)に規定する資産の種類に応じた政令で定める償却の方法は、次の各号に掲げる資産の区分に応じ当該各号に定める方法とする。

一 建物(第三号及び第六号に掲げるものを除く。) 定額法(当該減価償却資産の取得価額にその償却費が毎年同一となるように当該資産の耐用年

数に応じた償却率を乗じて計算した金額を各事業年度の償却限度額として償却する方法をいう。以下この目及び第七目（減価償却資産の償却限度額等）において同じ。）

二 第十三条第一号（減価償却資産の範囲）に掲げる建物の附属設備及び同条第二号から第七号までに掲げる減価償却資産（次号及び第六号に掲げるものを除く。） 次に掲げる方法

イ 定額法

ロ 定率法（当該減価償却資産の取得価額（既にした償却の額で各事業年度の所得の金額又は各連結事業年度の連結所得の金額の計算上損金の額に算入された金額がある場合には、当該金額を控除した金額）にその償却費が毎年一定の割合で逡減するように当該資産の耐用年数に応じた償却率を乗じて計算した金額（当該計算した金額が償却保証額に満たない場合には、改定取得価額にその償却費がその後毎年同一となるように当該資産の耐用年数に応じた改定償却率を乗じて計算した金額）を各事業年度の償却限度額として償却する方法をいう。以下この目から第七目までにおいて同じ。）

三 鉱業用減価償却資産（第五号及び第六号に掲げるものを除く。） 次に掲げる方法

イ 定額法

ロ 定率法

ハ 生産高比例法（当該鉱業用減価償却資産の取得価額を当該資産の耐用年数（当該資産の属する鉱区の採掘予定年数がその耐用年数より短い場合には、当該鉱区の採掘予定年数）の期間内における当該資産の属する鉱区の採掘予定数量で除して計算した一定単位当たりの金額に当該事業年度における当該鉱区の採掘数量を乗じて計算した金額を各事業年度の償却限度額として償却する方法をいう。以下この目及び第七目において同じ。）

四 第十三条第八号に掲げる無形固定資産（次号及び第六号に掲げるものを除く。）及び同条第九号に掲げる生物 定額法

五 第十三条第八号イに掲げる鉱業権 次に掲げる方法

イ 定額法

ロ 生産高比例法

六 リース資産 リース期間定額法（当該リース資産の取得価額（当該取得価額に残価保証額に相当する金額が含まれている場合には、当該取得価額から当該残価保証額を控除した金額）を当該リース資産のリース期間（当該リース資産がリース期間の途中において適格合併、適格分割、適格現物出資又は適格事後設立以外の事由により移転を受けたものである場合には、当該移転の日以後の期間に限る。）の月数で除して計算した金額に当該事業年度における当該リース期間の月数を乗じて計算した金額を各事業年度の償却限度額として償却する方法をいう。第七目において同じ。）

2～4 ……筆者省略……

5 この条において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。一 償却保証額 減価償却資産の取得価額に当該資産の耐用年数に応じた保証率を乗じて計算した金額をいう。

二 改定取得価額 次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額をいう。

イ 減価償却資産の第一項第二号口に規定する取得価額に同号口に規定する耐用年数に応じた償却率を乗じて計算した金額(以下この号において「調整前償却額」という。)が償却保証額に満たない場合(当該事業年度の前事業年度又は前連結事業年度における調整前償却額が償却保証額以上である場合に限る。) 当該減価償却資産の当該取得価額

ロ 連続する二以上の事業年度又は連結事業年度において減価償却資産の調整前償却額がいずれも償却保証額に満たない場合 当該連続する二以上の事業年度又は連結事業年度のうち最も古い事業年度又は連結事業年度における第一項第二号口に規定する取得価額(当該連続する二以上の事業年度又は連結事業年度のうちいずれかの事業年度又は連結事業年度において評価換え等が行われたことによりその帳簿価額が増額された場合には、当該評価換え等が行われた事業年度又は連結事業年度後の各事業年度又は各連結事業年度(当該評価換え等が期中評価換え等である場合には、当該期中評価換え等が行われた事業年度又は連結事業年度以後の各事業年度又は各連結事業年度)においては、当該取得価額に当該帳簿価額が増額された金額を加算した金額)

三 鉱業用減価償却資産 前条第五項第一号に規定する鉱業用減価償却資産をいう。四 リース資産 所有権移転外リース取引に係る賃借人が取得したものとされる減価償却資産をいう。

五 所有権移転外リース取引 法第六十四条の二第三項(リース取引に係る所得の金額の計算)に規定するリース取引(以下この号及び第七号において「リース取引」という。)のうち、次のいずれかに該当するもの(これらに準ずるものを含む。)以外のものをいう。

イ リース期間終了の時又はリース期間の中途において、当該リース取引に係る契約において定められている当該リース取引の目的とされている資産(以下この号において「目的資産」という。)が無償又は名目的な対価の額で当該リース取引に係る賃借人に譲渡されるものであること。

ロ 当該リース取引に係る賃借人に対し、リース期間終了の時又はリース期間の中途において目的資産を著しく有利な価額で買い取る権利が与えられているものであること。

ハ 目的資産の種類、用途、設置の状況等に照らし、当該目的資産がその使用可能期間中当該リース取引に係る賃借人によつてのみ使用されると見込ま

れるものであること又は当該目的資産の識別が困難であると認められるものであること。

二 リース期間が目的資産の第五十六条(減価償却資産の耐用年数、償却率等)に規定する財務省令で定める耐用年数に比して相当短いもの(当該リース取引に係る賃借人の法人税の負担を著しく軽減することになると認められるものに限る。)であること。

六 残価保証額 リース期間終了の時にリース資産の処分価額が所有権移転外リース取引に係る契約において定められている保証額に満たない場合にその満たない部分の金額を当該所有権移転外リース取引に係る賃借人がその賃貸人に支払うこととされている場合における当該保証額をいう。

七 リース期間 リース取引に係る契約において定められているリース資産の賃貸借の期間をいう。

八 評価換え等 前条第五項第三号に規定する評価換え等をいう。

九 期中評価換え等 前条第五項第四号に規定する期中評価換え等をいう。

6 第一項第六号及び第四項の月数は、暦に従って計算し、一月に満たない端数を生じたときは、これを一月とする。

●取替法(取替資産に係る償却の方法の特例…法人税法施行令第49条)

取替資産の償却限度額の計算については、納税地の所轄税務署長の承認を受けた場合には、その採用している第四十八条第一項第二号又は第四十八条の二第一項第二号(減価償却資産の償却の方法)に定める償却の方法に代えて、取替法を選定することができる。

2 前項に規定する取替法とは、次に掲げる金額の合計額を各事業年度の償却限度額として償却する方法をいう。

一 当該取替資産につきその取得価額(当該事業年度以前の各事業年度に係る次号に掲げる新たな資産の取得価額に相当する金額を除くものとし、当該資産が昭和二十七年十二月三十一日以前に取得された資産である場合には、当該資産の取得価額にその取得の時期に応じて定められた資産再評価法(昭和二十五年法律第百十号)別表第三の倍数を乗じて計算した金額とする。)の百分の五十に達するまで旧定額法、旧定率法、定額法又は定率法のうちいずれかの方法により計算した金額

二 当該取替資産が使用に耐えなくなつたため当該事業年度において種類及び品質を同じくするこれに代わる新たな資産と取り替えた場合におけるその新たな資産の取得価額で当該事業年度において損金経理をしたもの

3 前二項に規定する取替資産とは、軌条、まくら木その他多量に同一の目的のために使用される減価償却資産で、毎事業年度使用に耐えなくなつたこれらの資産の一部がほぼ同数量ずつ取り替えられるもののうち財務省令で定めるものをいう。4~7 ……筆者省略……

●追加

H20.01.17

<補助金:kamoku0730> P54 下から8行目に追加

		●国公立大学・大学教育改革の支援の取り組みに係る収入で国庫補助金で処理するもの (事業団:月報私学2001)
		現代的教育ニーズ取組支援プログラム
		大学教育の国際化推進プログラム ・長期海外留学支援 ・海外先進教育実践支援 ・戦略的国際連携支援 ・先端的国際連携支援
		新たな社会的ニーズに対応した学生支援プログラム
		専門職大学院等教育推進プログラム
		地域医療等社会的ニーズに対応した質の高い医療人養成推進プログラム
		がんプロフェッショナル養成プラン
		大学教育の国際化推進プログラム・海外先進研究実践支援
		大学院教育改革支援プログラム
		「魅力ある大学院教育」イニシアティブ
		グローバルC O E プログラム
		21世紀C O E プログラム……この補助金は補助対象者が大学等の機関ではないので「預り金(収入)」で処理する。
		●社会人の学び直しニーズ対応教育推進プログラムに係る収入 (事業団:月報私学2001)
		「社会人の学び直しニーズ対応教育推進プログラム」で学校法人が国から受け取る資金は国からの資金を原資としているが、その契約が委託契約であるため、「(大科目) 補助金 (収入)」とするのではなく、「(大科目)事業収入」、「(小科目)受託事業収入」に計上する。

●追加

H20.01.17

<雑収入:kamoku0733> P78 上から23行目に追加

		●社会人の学び直しニーズ対応教育推進プログラムに係る収入 (事業団:月報私学2001)
		「社会人の学び直しニーズ対応教育推進プログラム」で学校法人が国から受け取る資金は国からの資金を原資としているが、その契約が委託契約であるため、「(大科目) 補助金 (収入)」とするのではなく、「(大科目)事業収入」、「(小科目)受託事業収入」に計上する。

●修正追加

H20.01.17

<雑収入:kamoku0739> P89 下から2行目に追加

●科学研査費補助金における間接経費の取扱い(実務問答集31)

研究代表者等から学校法人に納付された間接経費は補助金としての性格を有していないことから、その受入科目は「補助金(収入)」ではなく「雑収入」に計上するとともに、小科目として例えば「研究関連収入」等の科目を別途設けて処理する。ただし、科学研査費補助金における間接経費は、直接経費と合わせて研究代表者又は研究機関の代表者に交付されるので、会計処理上は、「預り金」として学校法人会計を経由して研究代表者等に交付することになり、その後、代表者が学校法人に納付し頭書の処理となる。

●追加 H20.01.17

<人件費:kamoku0741> P112 上から3行目に追加

●アスベスト健康被害救済法に基づく一般拠出金 (事業団:月報私学2001)

「石綿による健康被害の救済に関する法律」に基づき、労災保険適用の事業主が負担する(0.05/1000)一般拠出金は「所定福利費」として処理し、積算上の割合により教員、職員に按分する。

●追加 H20.01.17

<有価証券:kamoku0213> P299 上から13行目に追加

●外国証券口座管理料(事業団:月報私学2001)

外国債券購入し口座開設することに伴う口座管理料は、口座を管理するために必要な費用であり、債券の取得にあたって支払う付随費用でないので、有価証券の取得価額に含めず、管理経費「報酬委託手数料」等として処理する。

●追加 H20.01.17

<預り金:kamoku0425> P398 最終行に追加

●21世紀COEプログラムに係る補助金 (事業団:月報私学2001)

この補助金は補助対象者が大学等の機関でないので「預り金(収入)」で処理する。

●追加 H20.01.17

<退職給与引当金:kamoku0429> P125 上から5行目に追加

●退職金引き下げに伴う退職給与引当金の処理と表示(事業団:月報私学2001)

制度の見直しにより引当過剰となった退職給与引当金額は取り崩す必要がある。その場合、消費収支計算書の「退職給与引当金繰入額」をマイナスするのではなく、「(大科目)雑収入」、「(小科目)退職給与引当金戻入額」等を設ける。

部門の表示については、退職給与引当金繰入額の計算は原則として学校ごとに

それぞれ計算することとなっているので、退職給与引当金繰入額を計算した結果、部門ごとに「退職給与引当金繰入額」と「退職給与引当金戻入額」等が生じることも想定される。

编者注:

なお、引当過剰額の取り崩しは、実務的には通常の引当金の繰入額の計算とは全く別に取り崩し開始時点ののっけに行われるので、当然に引当金の取り崩しと組み入れが併存される。したがって、両者は全くの別計算であるから両者の計算額が混在することはない。ということで、部門の表示についての記載は、取崩額は雑収入で処理するとの考え方を念押ししたに過ぎないものと考ええる。

さらに、取崩額の部門別の計算はどうかというと、これは難しい。取崩開始時点当初の各部門の引当金累積額とそれの見直しによる引当金累積額を比しその差額を取崩額としても、その当初の引当金累積額は教職員の部門異動が過去に行われていたならば、その額はその教職員が現在所属している部門で繰入額として処理されてきた累積額であることは保証されない。したがって、その差額として捉えられた取崩額もその部門の正当な取崩額であるということもできない。よって、学校法人全体で取崩額を算定し、その額を何らかの基準で部門配賦したものを部門取崩額とすることも認められるであろう。繰り返すが、要は各部門ごとに正確な取崩額を算定することは難しいということであり、正当性を上手く説明できる方法で部門取崩額を計算しなさいということである。

●追加

H19.12.25

<有価証券:kamoku0213> P291 上から7行目に追加

●金融商品会計に関する実務指針(CPA会計制度委員会報告第14号)

8(有価証券に準じて扱うもの)

証券取引法に定義する有価証券に該当しないが、これに類似するもので活発な市場があるもの(例えば、国内CD)は、有価証券に準じて取り扱う。

262(有価証券の範囲)

証券取引法による規制の対象外とされている金融資産のなかにも、金融商品会計基準に定める時価評価又は償却原価法による処理が適当と認められるものがあるため、本報告では、会計処理上これらの有価証券に準じて取り扱うこととした。ただし、この取扱いは、証券取引法における有価証券の定義について新たな解釈を示したり、有価証券の種類を追加することを意図しているものではない。

H19.10.2、国内CD等では有価証券として会計処理することが適当と認められるものは有価証券に含めるものと、金融庁が「財務諸表等の用語、

	<p>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」8の2-1を改正した。これに伴い、CPA協会もH19.11.6「金融商品会計に関するQ&A」Q67を同趣旨で改正している。</p> <p>これらの改正に伴い、学校法人会計においても益々国内CDの有価証券表示が求められてくるものと思われるが、このことは学校法人会計では、P338の現金預金「いつでも引き出せることができる預貯金」の項でも述べているように資金収支計算書の作成とも関係するので、事はそう簡単ではない。だが、国内CDの有価証券表示は上記の取扱いの改正等により強く求められるであろう。よって、実務的な解決策は、P294のCPAQ&A第5号Q2によることになろうか。</p>
	<CD:譲渡性預金(Certificate of Deposit)>
	<p>CDとは、譲渡が可能な預金のこと。</p> <p>CDは銀行が発行する無記名の預金証書であり、預金者は市場で自由に売買することができる。</p>
	<現金預金:kamoku0251>参照

●追加

H19.12. 7

<有価証券:kamoku0213> P301 上から4行目に追加

	<p>利払期が購入時の翌年度になる場合</p> <table> <tr> <td>(借方)現金預金</td> <td>10</td> <td>(貸方)受取利息収入</td> <td>10</td> </tr> <tr> <td>雑費支出</td> <td>5</td> <td>前期末前払金</td> <td>5</td> </tr> </table>	(借方)現金預金	10	(貸方)受取利息収入	10	雑費支出	5	前期末前払金	5								
(借方)現金預金	10	(貸方)受取利息収入	10														
雑費支出	5	前期末前払金	5														
	<p>上記のQ&Aの仕訳にある「雑費支出」について何故「雑費支出」という勘定科目が使用されるのかという質問が読者からありました。このQ&Aは記載しているとおり問答式の引用ですが、これについて私の見解を以下に記してみます。</p> <p>学校法人会計基準の資金収支計算書には「調整勘定」があるので、通常の資金収支計算書とその趣は異なり、これによって仕訳の理解も若干複雑になります。そこで、シンプルな形ということで消費収支(企業会計でいうと損益計算)の仕訳を最初に起こし、そこから資金収支の仕訳に踏み込んでみます。</p> <p>1 先ず、購入の仕訳ですが、</p> <table> <tr> <td>(借)有価証券</td> <td>95</td> <td>(貸)現金預金</td> <td>100</td> </tr> <tr> <td>前払金</td> <td>5</td> <td></td> <td></td> </tr> </table> <p>2 次に、利息受取時の仕訳、</p> <table> <tr> <td>(借)現金預金</td> <td>10</td> <td>(貸)受取利息</td> <td>5</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>前払金</td> <td>5</td> </tr> </table> <p>では、上記の消費収支仕訳を資金収支仕訳で起票してみましょう。</p>	(借)有価証券	95	(貸)現金預金	100	前払金	5			(借)現金預金	10	(貸)受取利息	5			前払金	5
(借)有価証券	95	(貸)現金預金	100														
前払金	5																
(借)現金預金	10	(貸)受取利息	5														
		前払金	5														

1A 購入の仕訳

(借) 有価証券購入支出	95	(貸) 現金預金	100
前払金支払支出	5		

2A 利息受取時の仕訳

(借) 現金預金	10	(貸) 受取利息収入	5
		前払金回収収入	5

この1A・2Aが問答式の利払期が購入時と同年度の場合の仕訳です。しかし、総覧のP301にこの問答式Q&Aに続けて実務問答集の取扱いを載せています。これでは前払金で処理するという基本的な考え方は問答式と一緒にですが、実務問答集の原文を見ますと、2Aの貸方「前払金回収収入」は、「前払金支払支出」としています。確かに「前払金回収収入」は通常の仕訳科目ではないので「前払金支払支出」を使用したいとの気持ちは分かりますが、「前払金支払支出」での貸方仕訳では購入時の借方「前払金支払支出」の取消仕訳であり、純額方式での仕訳推奨ということになってしまいます。基準の原則処理である総額方式での仕訳ということではやはり問答式のような貸方「前払金回収収入」ということになるのではないのでしょうか。

次に、利払期が購入時の翌年度の場合の資金収支の仕訳ですが、2Aのように起票できるのでしょうか？

基準では前年度の前払金の精算に際し、資金収支仕訳の貸方は「前期末前払金」です。

とすると、2Aの仕訳は次の2Bのように書き替えられますが、この書き替えだけでOKでしょうか。

2B 利息受取時の仕訳

(借) 現金預金	10	(貸) 受取利息収入	5
		前期末前払金	5

さて、ここで資金支出調整勘定である前期末前払金の資金収支計算書での表示を頭に浮かべて貰いたいものです。

「前期末前払金」は、資金支出の部の調整勘定であり△表示です。とすると、この仕訳では資金支出科目の計上がないのに△で支出減額をするということになってしまいます。

とすると、問答式のように支出にダミー勘定(雑費支出)を計上して表示の辻褄合わせをするという方策が考えられるのではないのでしょうか。

2C 利息受取時の仕訳

(借) 現金預金	10	(貸) 受取利息収入	10
雑費支出	5	前期末前払金	5

2B・2Cともに若干無理がある仕訳ですので、いずれが「良」とはいえな

いので、後は計算書類作成者の好みの問題ということでしょうか。
 資金収入調整勘定・資金収支調整勘定を資金収支計算書に表示するという現行基準が抱えている基本的構造問題ですので、絶対的という解決策はないと考えます。
 また、先の「前払金回収収入」と「前払金支払支出」についても、私は好みの問題で解決してよいものと考えています。念の為。

●追加

H19.10.15

<脚注事項:kamoku0999> P458 下から3行目に追加

●徴収不能引当金の会計方針の記載 ([H19.7.31・CPA研究資料第1号「Q8」](#))

重要な会計方針の徴収不能引当金には「徴収不能引当金は計上しておりません。」では記載は不十分である。

筆者注:

ここでの記載は会計方針の注記なのだから、あまり深く考えずに、文科省通知「17高私参第1号」に添付されている例示の通り「未収入金の徴収不能に備えるため、個別に見積もった徴収不能額を計上している。」とすればよい。計上額が「0」だから、この記載では？と疑問を抱くことはない。ここに注記した方針で見積もったものが結果として「0」であったと割り切りたい。

また、基準第37条によって徴収不能引当金に繰り入れないこととしている場合には、質問の記載でも容認されるが、「学校法人会計基準第37条により、徴収不能引当金は計上しておりません。」などのように根拠条文を付記することが望ましい。

<脚注事項:kamoku0999> P464 下から2行目に追加

●有価証券勘定以外で保有している有価証券の時価情報の注記の要否

([H19.7.31・CPA研究資料第1号「Q9」](#))

有価証券勘定において有価証券を保有していない場合であっても、引当特定資産などで時価のある有価証券を保有している場合には、時価情報の注記が必要である。

<脚注事項:kamoku0999> P470 下から2行目に追加

●借入金に対する理事長の債務保証の注記の要否

([H19.7.31・CPA研究資料第1号「Q10」](#))

日本私立学校振興・共済事業団からの借入金に対する理事長の個人保証の

ような借入先から借入の条件として必ず個人保証が求められている場合についても、被保証等の金額が学校法人の設定した重要性を超過しているのであれば、保証料の支払いの有無も含めて記載することが望ましい。

ただし、借入金に対する被保証も学校法人にとって不利にならず、また、自己又は第三者のために行う取引ではないため、注記しなくともよいという考え方もあるので、注記しないことも認められる。

<脚注事項:kamoku0999> P471 下から11行目に追加

<p>●出資先が学校法人の持分と理事者等の持分の合計が50%以上となる場合の注記 (H19.7.31・CPA研究資料第1号「Q11」)</p>
<p>学校法人の出資比率は50%未満だが、理事者等の持分と合わせると50%以上と現在の通知等からすると必ずしも記載が必要とはいえないが、関連当事者の注記の趣旨からすると記載することが望ましいと考えられる。</p> <p>記載する場合には、Q&A第17号Q27の記載例の「役員及びその近親者が議決権の過半数を有している会社」の次に「役員及びその近親者並びに学校法人が議決権の過半数を有している法人(関連当事者に準ずる法人)」との記載か。</p>
<p>●理事が代表取締役となっている会社との取引の注記の要否 (H19.7.31・CPA研究資料第1号「Q14」)</p>
<p>関連当事者との取引として注記の対象となるか否かについては、代表権の有無のみでは判断されないため、それだけでは直ちに注記対象とはならない。相手先の意思決定機関の過半を占めているなど、関連当事者の注記の条件に該当すれば注記対象となる。</p>
<p>●健康保険組合との取引の注記の要否 (H19.7.31・CPA研究資料第1号「Q15」)</p>
<p>通常、取引条件が一律であることが想定されるため、特別な条件での取引(掛金の料率などが特別に優遇されているなど)がある場合や、掛金以外の取引がある場合でない限り、必ずしも注記は必要ないと考えられる。</p>
<p>●地方公共団体や社会福祉法人との取引の注記 (H19.7.31・CPA研究資料第1号「Q16」)</p>
<p>地方公共団体から土地を無償で賃借しているような場合、そのような取引があるというだけでは開示対象とはならない。</p> <p>また、社会福祉法人である場合は、注記の条件に当てはまればそれぞれの取引の実態に応じて記載することになる。</p>

<脚注事項:kamoku0999> P475 上から8行目に追加

	<p>●関連当事者との取引に係る注記における重要性の判断基準 (H19.7.31・CPA研究資料第1号「Q12」)</p> <p>関連当事者との取引のうち、取引金額及び残高からみて重要性が乏しい取引については、注記を省略することができるが、この重要性の判断については学校法人の規模によって異なるため一律に決することはできない。学校法人が自らその判断基準を決定し、毎年度継続的に採用することが望ましい。</p> <p>重要性の決定に当たっては、例えば、取引金額の重要性については帰属収入を基準にした金額を、残高の重要性については資産総額を基準にした重要性の金額を設定することや、固定資産明細表に係る注記の基準である「資産総額の1/100に相当する金額(当該金額が3,000万円を超える場合には3,000万円)」などを参考にすることも考えられる。</p>
	<p>●関連当事者との取引の重要性を判断する際の取引の単位 (H19.7.31・CPA研究資料第1号「Q13」)</p> <p>重要性の判断基準を取引の種類ごととするか年間の取引総額とするかについてはどちらの見解もあるが、各法人が重要性をどの程度にするのかと合わせてどちらの見解を選択するのかを明確に決めておき、継続的に適用することが必要である。</p>

<脚注事項:kamoku0999> P477 最終行に追加

	<p>●年度末日が休日の場合の借入金に関する注記 (H19.7.31・CPA研究資料第1号「Q17」)</p>
	<p>借入金の返済処理を約定日に行う場合には、 注記事項の「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」において、「会計年度末返済約定の借入金の会計処理」などの表題を付け、以下の注記を行うことが望ましい。</p> <p>「本会計年度末に返済約定の借入金××円については、本会計年度末日が銀行休業日だが、返済約定日に返済が行われたものとして処理し、それに伴い第1号基本金の過年度未組入額についても同額を組み入れている。」</p> <p>また、借入金の返済処理を実際の返済日に行う場合においても、同様の表題を付け、以下の注記を行うことが望ましい。</p> <p>「本会計年度末に返済約定の借入金については、本会計年度末日が銀行休業日のため、返済約定日に返済していない。したがって、本会計年度末日返済約定の借入金××円が、本会計年度末短期借入金に含まれている。」</p>

<基本金:kamoku0551> P413 上から19行目「4」の最後に追加

<資産の部門間転用>	
●資産転用の場合の部門間計算 (H19.7.31・CPA研究資料第1号 「Q1」)	
<p>部門別計算を行っている法人において、部門間で基本金対象資産を転用した場合、各部門において基本金の組入れと取崩しを行うのか。</p> <p>次のいずれの方法も適用可であるが、継続的に適用すること。</p> <p>① 転用は法人内部の振り替えであるので、当該資産に組入れ・取崩しの認識をしない</p> <p>② 当該資産に組入れ・取崩しの認識をすることも認める。</p>	
<p>編者注:(H19.8.10)</p> <p>Q3にある通りCPA協会の基本金の考え方は、第4号基本金を除き原則として部門別という前提に基づいて整理しているとされている。とすれば、部門別計算を行っている法人の場合には、組入れ・取崩しの対象額に含める処理を原則とすべきではないか。しかし、本Q&Aは、この処理を単に認めるとして原則処理としていない。また、基本金の部門別振り替えにも触れていない。貸借対照表には部門別計算の思考がないのであるから、基本金の部門間振り替えを回答としてあげるべきがないことはわかるが、ここで基本金の処理には基本的に部門別の思考で形成されていないことに気がついてもらいたい。当然にこの考え方がQ3に繋がることとなる。</p>	

<基本金:kamoku0551> P411 下から3行目に追加

●部門別把握の場合における基本金明細表の記載方法	
(H19.7.31・CPA研究資料第1号 「Q2」)	
<p>基本金要組入額を部門別に判断している場合には、部門別に計算された金額として繰入れと取崩しの両方が計上されたとしても、法人全体の基本金明細表においてその両方を相殺して記載する必要はない。</p>	
<p>筆者注:</p> <p>この回答は、上記のように平成17年12月16日付け日本私立学校振興・共済事業団の学校法人会計基準改正Q&A「Q5」と同じである。なお、この事業団の回答には当該明細表の記載方法が具体的に説明されている。</p>	

<基本金:kamoku0551> P412 下から5行目に追加

●第1号～第3号基本金と第4号基本金の部門別組入方法の相違	
-------------------------------	--

基本金の取り扱いは、第4号基本金は原則として法人全体で、その他の号の基本金は原則として部門別という前提に基づいて整理している。

第4号基本金は、文部大臣裁定により、法人全体の消費収支計算書を基に計算されることに基づいていることから法人全体で計算することが予定されているからである。

一方、その他の号の基本金は、Q&A第16号3-7で「原則として部門別に判断することとなる」となっているからである。また、これらの記載は、文管企第250号などによる部門別計算の趣旨に基づいているからである。

筆者注：

本Q&Aを取り纏めるのに苦労した。Q&Aの回答を纏めるというのもおかしいが、多分上に纏めたとおりでよいのだろうか？。

第1号～第3号基本金を部門別に整理している理由を説明し、その正当性を述べたかったのであろうがそのようにはなっていない。Q&A第16号3-7が「原則として部門別に判断することとなる」としているからではその答えにならないし、文管企第250号などが部門別計算の趣旨に基づいているとの理由は、文管企第250号がその通りなら本回答にもなるであろうが、文管企第250号は部門別の趣旨に基づいていると解することができるのであろうか。

文管企第250号の前身通知である文管振第93号(S47.4.26)に「資金収支内訳表の作成は、学校法人がその諸活動に係る予算の編成・管理のため各予算単位ごとに行なう部門計算とは異なるもので、これと直接の関連を有するものではない。」という記述があるように、文管企第250号などは、学校法人全体の数値が先ず存在していることを認めて、「国または地方公共団体において、私立学校に対する経常費補助の効果を具体的に把握し、教育活動の実態に即した有効適切な振興策策定のための資料が得られるようにする」ために、その部門別収支の計上・配分を求めているのである。そして、文管企第250号は、このような部門別収支の計上・配分のための計算表(部門別収支を把握するための考え方ではない)を用意しているし、日本私立学校振興・共済事業団著の実務問答集「286」ではこの配分表の収支結果を文管企第250号の趣旨からして各部門別に伝票を起こす必要がないとしている。これらを総合してみると、基準がその収入支出の部門別計上を先ず求め、そこから全体金額の算出を求めているとは理解できない。もちろん、部門別計算の積み上げで全体金額を算出することを禁じているわけではないことは述べるまでもない。そして、これらを受けてそれを現実の作業の中で如何に簡略に実行できるかを我々は工夫しているのである。

また、Q1にも述べたように基本金(の貸借対照表金額)には部門別の管理要請がない。基本金の全体計算より部門別計算優先の思考はどこから出てく

るのであろうか。

<基本金:kamoku0551> P408 下から14行目に追加

<基本金明細表の表示と貸借対照表・消費収支計算書>	
●消費収支内訳表における基本金組入額の記載方法 (H19.7.31・CPA研究資料第1号「Q4」)	
第1号基本金の繰り入れを法人全体で判断している場合の消費収支内訳表における記載例が次のケースに分けて示されている。	
(1) 個別把握した段階でどちらの部門も組入れとなっている場合	
(2) 個別把握した結果、A大学は100の組入れ、B短大には80の取崩しが把握された場合	

<基本金:kamoku0551> P445 上から12行目に追加

●第1号基本金設定対象勘定科目間の振替え (H19.7.31・CPA研究資料第1号「Q5」)	
H17.3の基準改正により、勘定科目間で振り替えるという考え方はなくなった。したがって、基本金明細表において振替えというような表示はせず、そのまま「××に係る組入れ」や「〇〇に伴う取崩し」などとして表示されることとなる。	
CPAQ&A第16号(H17.6)公表以前の「CPAQ&A基本金(S10.5)」Q4-3では、除却を振替処理として扱ってきたが、上記のようにH17.3の基準改正により当該処理は認められないことになった。	

<基本金:kamoku0551> P437 下から17行目に追加

●第1号基本金を繰り延べた場合における資産の再取得計画 (H19.7.31・CPA研究資料第1号「Q6」)	
Q&A第16号3-4「除却又は売却した資産と同一種類の資産を再取得する場合には、資産を再取得するまで基本金を繰り延べる」における「再取得する」とは、基本的には、計画が必ずしも個々の資産それぞれについて詳細に具体化されていなくとも、中長期計画等に基づき将来取得(あるいは将来的に維持)する意思を機関決定している場合には「再取得する」場合に該当するとしても差し支えない。	
筆者注: 平成17年の基準改正により基本金の維持の縛りが緩和されたが、基準の考え方は依然として基本金の維持を望ましいとしているものとする。ということからすると、Q&A第16号3-4の判断は、再取得することの意思を確認することではなく、再取得しないことの意味を確認するにあるのではないだろうか。	
筆者注:	

基準第31条は、基本金を取り崩すことができる場合を定め、第1号で「その諸活動の一部又は全部を廃止した場合」、第2号で「その経営の合理化により前条第一項第一号に規定する固定資産を有する必要がなくなつた場合」をあげている。そして、17文科高第122号部長通知は、「第31条各号に該当する場合は、資産を他に転用するなどして継続的に保持する場合のほかは基本金取崩しの対象としなければならないこと。」としている。

したがって、第1号・第2号に該当する場合は、転用するなどの計画がなければ取り崩しとなるが、第1号・第2号に該当するか否かの判定には違いがある。

第1号の場合は、諸活動の廃止、即、取り崩し。転用などの事由がなければ再取得による基本金維持はない。

<基本金:kamoku0551> P435 下から4行目に追加

●取崩しを行う際の理事会による承認時期(H19.7.31・CPA研究資料第1号「Q7」)

Q 基本金を取り崩す場合、部長通知では「学校法人が定める適正な手続きを経ること」となっており、当法人では理事会の承認を得ることとしていますが、この「理事会の承認時期」はいつでしょうか。

A 理事会の承認は、原則的には事業計画策定時であり、今後維持しないのであれば基本金の取崩対象額に含めることを決めておくことが望ましい。

事業計画で予定されていなかった基本金の取崩対象額の発生については、除売却などを行った際に今後継続的に維持するか否かの意思決定ができるため、そのタイミングで取崩対象額に含めることを決めておくことは可能であり、適時に方針を決議しておくことが望ましい。また、第2号基本金や第3号基本金については計画変更の決議が年度内になさなければならず、その時点で取崩対象額に含めることを決議しておくべきであろう。

ただし、最終的に基本金が組入れとなるか取崩しとなるかの承認については、決算理事会における基本金明細表の承認により充足されると考えられる。

なお、事業計画の変更に伴う取崩しについても、教育水準の低下を招かないことが求められており、その趣旨に変更がないことには十分留意が必要である。

筆者注:

回答にある「ただし書き」により、本回答の最終結論がどこにあるのか判断としないので、上記にQとAの全文をそのまま掲載する。そして、以下に筆者の考え方を述べることとする。

取崩しの理事会(等)の承認時期は、決算年度内である。会計は、4月1日に始まり3月31日に終わる期間内における会計事実に基づいて行われる。したがって、その会計事実の発生時期は後発事象を除いてその会計年度内であらねばならない。となれば、基本金の取崩しはその意思表示にあるのであれ

ば、当然にその意思表示の時期は、決算年度内である。

しかし、基本金を取崩すことができる事象に理事会付議になじまないものがあるので、外部監査でこの理事会承認を確認するには、原則論だけでは解決できないことがある。その対策が本問であると筆者は推量し、以下、第31条の号ごとにそれを検討する。

第1号の取崩しは、その諸活動の一部又は全部を廃止した場合であるから、その廃止決定時期の事後確認でも、その確認できる日が決算年度内であればならない。したがって、決算年度内の理事会等決議が必要である。これは、諸活動の廃止は例外なく確実な理事会決議を要するからである。なお、この諸活動廃止の要理事会決議の考え方は、第1号基本金のみならず第2号基本金・第3号基本金にも同様に該当する。

第2号の取崩しは、その経営の合理化により第30条第1項第1号に規定する固定資産を有する必要がなくなつた場合であるから、従来有していた固定資産の除却等、そして、その再取得の有無がここでの取崩しの決定要因である。本回答にもあるように「除売却などを行った際に今後継続的に維持するか否かの意思決定ができるため、そのタイミングで取崩対象額に含めることを決めておくことは可能であり、適時に方針を決議しておくことが望ましい」が当然であり、回答内の決議しておくことが望ましいは、決議しておくことである。しかし、Q&A第16号3-3の経営の合理化により固定資産を有する必要がなくなった場合をみると、ケースによっては理事会等でどのように決議するのというものも含まれている。さらに、これらのケースでは現実に起きた除却という行為の中での取崩しであるので、仮に決算操作という意図が伺える場合でもその範囲が限定される。例えば、パソコン等の購入形式から賃貸方式への切り替えとか年度一括対応方式の機器備品の取替更新とかがこのケースである。よって、理念では理事会等の決議は第1号の取崩しと同様に決算年度内であるべきだが理事会決議の有り様に困難性があり、現実の判定は本回答にあるような「決算理事会における基本金明細表の承認」によることを認めることになろう。当然に、その根底には「決算年度内に理事会等の意思確定」があつて基本金明細表が作成されていると論理展開していることはいうまでもない。しかし、ここでこの考え方を認めるには明らかにしておかなければならないことがある。基本金明細表での確認により年度内決議と推定するこの考え方は、あくまでも例外であるということである。例外であるということは、第2号に該当する事象がある場合のその金額が多額で会計判断に重要性が認められる場合には、この考え方が必ず認められるという確証がないということである。当該取崩しが正当か否かという判断が争われる場合には、取崩しの意思確定が決算年度内にあつたか否かは原則に戻ることにたろう。

			<p>第3号の取崩しは、第30条第1項第2号に規定する金銭その他の資産を将来取得する固定資産の取得に充てる必要がなくなつた場合であるから、その計画変更決定時期の事後確認でも、その確認できる日が決算年度内であればならない。したがって、決算年度内の理事会等決議が必要である。これは、第2号基本金の計画変更は例外なく確実な理事会決議を要するからである。</p>
--	--	--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

●訂正

<基本金:kamoku0551> P411 下から11行目 訂正日:平成19年8月13日

		<p>なお、上記で「ただし、部門別計算の場合には同一の号の基本金が組入額と取崩額の両方に処理・表示されることがあるので、これを防ぐ手立てを考慮すべきであったと考える」としたが、</p>
		↓
		<p>なお、上記で「が、部門別計算の場合には同一の号の基本金が組入額と取崩額の両方に処理・表示されることがあるので、これを防ぐ手立てを考慮すべきであったと考える」としたが、</p>

●訂正

<基本金:kamoku0551> P412 7行目 訂正日:平成19年7月22日

		<p>なお、旧CPAQ&A基本金(S52. 5)「3-5」(取替更新と部門別把握)に取り上げられた例示では、基本金の要組入額は全体計算方式でも部門別計算方式でも「110」である。</p>
		↓
		<p>なお、旧CPAQ&A基本金(S52. 5)「3-5」(取替更新と部門別把握)に取り上げられた例示では、基本金の要組入額は全体計算方式でも部門別計算方式でも「90」である。</p>