

会長通牒平成 23 年第 2 号

東北地方太平洋沖地震による災害に関する学校法人監査の対応について

平成 23 年 3 月 30 日

日本公認会計士協会

会長 山 崎 彰 三

平成 23 年 3 月 11 日に発生した東北地方太平洋沖地震による災害は、学校法人側の会計処理及び公認会計士又は監査法人(以下「監査人」という。)側の監査対応に関して様々な困難をもたらすことが予想されるため、監査人の立場から現行の学校法人会計基準及び監査基準を踏まえ監査上の留意事項を取りまとめたので、会員におかれては監査実施に際して参考とされたい。

なお、東北地方太平洋沖地震を特定非常災害に指定する政令が、平成 23 年 3 月 13 日に公布・施行され、私立学校法に係る財産目録等は、6 月 30 日までに作成・備置すれば行政上の免責措置が受けられることとなったことから、私立学校振興助成法に基づく監査についての必要な措置を文部科学省と検討中であることを付言する。

今回の災害に関する監査対応の基本的な考え方

今回の災害は、学校法人の決算期の直前に発生し、かつ、極めて甚大なものである。そのため、会計処理に際しての事実確認や金額の合理的な見積りにおいては、時間的制約等もあり多くの困難を伴う場合が想定される。

監査の目的は、監査事項の告示等に従い、監査人が自ら入手した監査証拠に基づき監査意見を表明することにある。今回のような年度末日に近い時期に甚大な災害が発生した場合、平常時であれば入手可能な監査証拠が得られないことがあるため、監査手続の選択や入手し得る監査証拠の証拠力が監査上の重要なポイントとなる。特に、会計上の見積りの合理性については、適切に判断すべきであるが、今回の災害発生の状況からは、ある程度の概算による会計処理も合理的な見積りの範囲内にあるものと判断できる場合もあると考えられる。

監査上の留意点としては、未収入金等に対する徴収不能引当金の計上など見積りの合理性や有価証券の評価の適切性に留意するとともに、想定される消費支出については直後の決算に反映されていること、消費支出が不適切に過大に計上されていないことが必要である。このようにデータ収集等が困難な状況の下であっても、これらの事項が計算書類に適切に反映され、データ収集や会計上の見積りの制約に関する重要な事項が注記において適切に開示されていることを確かめる必要がある。

監査意見の形成に当たり、事実確認や会計上の見積りに関し、監査手続に一部制約がある場合でも、他の監査手続から得た証拠、内部統制の状況及び過去の監査結果なども

含め入手した証拠を総合的に評価した結果、必要な心証を得ることができる場合は、重要な監査手続の制約とならない場合もあるが、十分かつ適切な監査証拠が得られず、かつ、その影響が重要な場合は、監査範囲の限定又は意見不表明の可能性について、慎重に検討する必要がある。

以下に、この基本的な考え方を踏まえ、監査において通常対応することがあると考えられるものを例示し、監査上の留意事項を取りまとめた。

個々の監査局面においてはこれらを参考にして、より慎重な対応をされたい。

主として被災した学校法人に係る事項

【計算書類等の作成】

1．平成 22 年度の計算書類の作成が困難な場合

被災等により計算書類作成に必要な帳票等が喪失した場合、可能な限り合理的な方法により、前年度の計算書類及び当年度予算書等を参考として作成するよう助言する。

なお、帳票等が喪失している場合に、監査人は代替手続の実施等により計算書類の記載額等の検証を行うが、適正性について心証が得られないときは、監査報告書上、理由を付して意見不表明とすることが考えられる。監査意見の形成に関しては「 今回の災害に関する監査対応の基本的な考え方」及び「18．監査意見の形成」を参照されたい。

2．平成 23 年度の予算書の作成が困難な場合

可能な限り、合理的な方法により予算書を作成し、後日、適正な収入予算額・支出予算額を明確に把握できた段階で、補正予算書を作成するよう助言する。

3．平成 22 年度の補正予算書の作成

被災した学校法人においては予算外の支出となる可能性が高く、予算の流用、予備費の使用で対応できないときは、補正予算書を作成するよう助言する。

【収入に係る会計処理等】

4．義援金の受入処理

義援金を受け入れた場合には、基本的には寄付金収入の性格を有すると考えられることから、大科目「寄付金(収入)」の中の小科目「特別寄付金(収入)」として表示することとなる。この場合、多額となる場合には、震災に係る義援金収入が含まれていることを注記することが適当と考えられる。なお、小科目として「震災義援金(収入)」等を設けることも認められよう。

また、現物で受け入れた場合には、大科目「寄付金」の中の小科目「現物寄付金」として表示することとなる。この場合、多額となる場合には、震災に係る義援金収入

が含まれていることを注記することが適当と考えられる。なお、小科目として「現物震災義援金」等を設けることも認められよう。

5．収受した義援金の計上部門

義援金は、寄付者の意向等があれば該当部門に計上し、特別の意思表示が確認できない場合には、被災状況を勘案し、学生生徒等数や教職員数、使用面積割合など合理的な方法により按分し、各部門に計上することが適当である。

【支出に係る会計処理等】

6．被災額の会計処理

校舎等が損壊したことにより計上することとなる資産処分差額については、災害が発生した日の属する年度に計上するのが適当である。また、撤去及び修繕等に係る費用はこれを実施した日の属する年度に資金収支及び消費収支取引として計上することとなるが、災害が発生した日の属する年度に合理的な見積額を引当計上することも考えられる。

被災により失った現金等を処理する場合には、大科目「管理経費(支出)」の中の小科目「雑費(支出)」等として処理することが考えられる。

なお、これらの被災額が相当多額になる場合には、内容を「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」として注記するか、又は中科目として「震災関連資産処分差額」、「震災関連費(支出)」等を設けて表示し、形態分類による小科目を注記することも考えられる。

また、固定資産等に対する損害保険の付保状況により、保険金が交付される場合もあると考えられる。この場合、通常、損害は発生したときに計上し、収入は確定したときに会計処理することが考えられるが、特に保険金の確定までには時間を要する場合が多いことから、被害に対応する付保状況については、注記により適切に説明するよう助言されたい。

7．学生生徒等への見舞金

被災した学生生徒等又はその家族等へ見舞金を支出した場合には、大科目「教育研究経費(支出)」の中の小科目「福利費(支出)」等により処理することが適当である。なお、中科目を設けて処理する場合には、「6．被災額の会計処理」を参照されたい。

8．教職員等への見舞金

被災した教職員等へ見舞金を支出した場合には、大科目「管理経費(支出)」の中の小科目「福利費(支出)」等により処理することが適当である。なお、中科目を設けて処理する場合には、「6．被災額の会計処理」を参照されたい。

9. 学生生徒等への貸付金

被災した学生生徒等又は教職員等に対して貸付を行った場合には、「貸付金支出」として処理することとなるが、貸付金規程などの諸規定の整備を図るよう助言されたい。

10. 迂回した場合の交通費

交通機関の停止等により、通常のルート以外による教職員の通勤費が発生した場合には、通常の通勤手当が別途支給されていると考えられることから、迂回した場合の交通費は大科目「教育研究経費(支出)」又は「管理経費(支出)」の中の小科目「旅費交通費(支出)」として処理することが適当である。なお、迂回ルートによる出勤が長期間にわたり、その費用が通勤費として支給されることとなった場合には、大科目「人件費(支出)」として処理することとなる。なお、それぞれの大科目の中に中科目を設定する場合には、「6. 被災額の会計処理」を参照されたい。

11. 被災した学生生徒等に対する授業料等の減免

被災した学生生徒等及び入学予定者に対して授業料等を減免した場合には、学校法人委員会報告第30号「授業料等の減免に関する会計処理及び監査上の取扱いについて」(昭和58年3月28日)により、大科目「教育研究経費(支出)」の中の小科目「奨学費(支出)」等に計上する。なお、学費減免規程などを整備するよう助言されたい。

また、国又は地方公共団体から、学費に関する補助金が交付される場合には、学校会計委員会報告第16号「補助金収入に関する会計処理及び監査上の取扱いについて」(昭和49年10月23日)を参照されたい。

【基本金の処理】

12. 基本金の取扱い

第1号基本金組入対象資産を被災により失いその諸活動の一部又は全部を廃止した場合、又は、資産の滅失を機に合理化を図り、当該資産を保有しなくても従来の教育水準を維持するのであれば、基本金取崩しの対象となる。しかし、基本金組入対象資産を再取得する計画であれば、基本金取崩しの対象とすることなく、基本金組入額を繰り延べることとなる。

【計算書類への注記】

13. 計算書類への注記

これまで示したように、被災地においては計算書類の作成が困難な状況にある学校法人が少なからずあると思われるが、可能な限り、合理的な方法により作成されていること、また、資産処分差額等の算定や計上時期が適切に処理されており重要な未処

理の資産処分差額がないことを把握し、さらに、被災の状況に応じ、「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」に必要な事項を注記するよう助言する。必要な事項としては、これまで示した事項のほか、以下が考えられる。

その旨

被害の状況(被災場所、被災資産の種類及び帳簿価額、撤去費用の見積額等)

被害の状況等の合理的な見積りに関し説明を要する場合、その旨及びその理由
当該被害が、教育研究活動又は収益事業に及ぼす影響

以下に注記例を示すが、あくまで例示であることから各法人の実情を適切に説明できるように工夫する必要がある。

例：平成 23 年 3 月 11 日に発生した東北地方太平洋沖地震により、 県 市区に所在する × × 幼稚園及び × × × 高等学校の校舎の一部が損壊する被害を受けました。被災した主な資産は建物(帳簿価額 円)、教育研究機器備品(帳簿価額 円)であり、これらの資産処分差額は「震災関連資産処分差額」として処理しています。被災した × × 幼稚園及び × × × 高等学校の今後の復旧工事の方法等は早急に検討する予定です。なお、現在、当該部門の教育活動は、被災地での活動を休止し、被災を免れた地域において行っております。

主として被災地以外の学校法人に係る事項

【予算の補正】

14. 平成 22 年度の補正予算書の作成

被災地以外の学校法人において予算外の義援を行う場合、予算の流用、予備費の使用で対応できないときは、補正予算書を作成するよう助言する。なお、義援金は寄付金の性格を有することから、理事会等の決議が必要になる場合があることに留意する。

【支出の会計処理等】

15. 義援金の支出

義援金の支出は、私学団体又は日本赤十字社や被災地の地方公共団体等を通じて、又は学校法人に直接行うケース等があるが、金額が多額となる場合には、大科目「管理経費(支出)」の中の小科目「震災義援金(支出)」等で表示することが適当である。なお、支出部門が特定できない場合には、寄付金の性格にかんがみ、「学校法人」部門に計上することもできよう。また、食料品や備品を購入して寄付した場合には当該購入金額により同様の処理をすることとなる。

16. 現物による義援

備蓄している食料品を被災地に寄付した場合、備蓄非常食等を貯蔵品として処理している場合には、当該金額により大科目「管理経費」の中の小科目「震災義援金」等

で表示することが適当である。また、通常の非常食として購入時に小科目「消耗品費(支出)」等で処理している場合には、当年度の購入であれば当該「消耗品費(支出)」を「震災義援金(支出)」等に振り替え、過年度に支出済みであれば金額が僅少である場合を除き、大科目「雑収入」の中の小科目「過年度収支修正差額」と「震災義援金」等を両建てで処理することが考えられる。また、学内の機器備品を被災地に寄付した場合には、大科目「資産処分差額」の中の小科目「震災義援処分差額」等で表示することが適当である。

17. 被災地の学生生徒等の受入れに伴う支出

被災地の学生生徒等を一時的に受け入れた場合には、授業料等の減免や教科書等の無料配布等が想定されるが、これらに係る支出は大科目「教育研究経費(支出)」の中の小科目「奨学費(支出)」で表示することが適当である。

監査意見に係る事項

18. 監査意見の形成

監査意見は、意見表明の合理的な基礎となる十分かつ適切な監査証拠に基づき形成する必要がある。監査意見形成に際しては、状況を適切に判断し、「今回の災害に関する監査対応の基本的な考え方」に示したとおり慎重に対応し、説明責任を果たす必要があることはいうまでもない。

以 上