

学校法人会計基準改正に伴う相談回答事例

平成19年 7 月31日

日本公認会計士協会

はじめに

平成17年 3 月31日に学校法人会計基準（以下「基準」という。）の一部が改正（「学校法人会計基準の一部を改正する省令」（平成17年 3 月31日文部科学省令第17号））され、基本金の取崩し要件が見直されるとともに、計算書類の末尾に記載する注記事項が追加された。

基準改正に伴い、文部科学省からは関連する通知が発出され、当協会からは学校法人会計問答集（Q&A）を公表したが、大学や幼稚園などの学校種の違いや、同一学校種でも総合大学と単科大学のような規模の違いもあり、対応すべき事項が多様であったことから、様々な質問が寄せられているところである。

本研究資料は、改正基準に関する実務上の問題点とその取扱いがより明確になるよう、Q&Aによりこれらの質問を中心に取りまとめたものである。

本研究資料で使用する略称は、次のとおりである。

文管企第250号：「資金収支内訳表等の部門別計上及び配分について（通知）」（昭和55年11月 4 日 文管企第250号）

部 長 通 知：「学校法人会計基準の一部改正について（通知）」（平成17年 5 月13日 17文科高第122号）

参 事 官 通 知：「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）

Q & A 第 1 6 号：学校法人会計問答集（Q&A）第16号「基本金に係る実務上の取扱いについて」（最終改正平成19年 1 月15日 日本公認会計士協会）

Q & A 第 1 7 号：学校法人会計問答集（Q&A）第17号「計算書類の注記事項の記載について」（平成17年 6 月13日 日本公認会計士協会）

基本金関連

資産転用の場合の部門別計算

Q 1 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（移動）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でしょうか。

A 以下のような考え方があり、各法人の実態に合った方法を継続的に適用することが望まれる。

部門別計算を行っている法人であっても、部門間の資産の転用（移動）については、組入れ・取崩しの対象額に含めないという処理（基本的には法人内部での振替えであることから相殺するという考えに基づいている）。

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ことも認められるという処理（部門別に独立した計算を行うことを優先した場合）。

なお、法人全体で作成される貸借対照表の明細表である固定資産明細表においては、上記のいずれの方法によった場合であっても、資産の取得と除却が行われたものとして当期増加額及び当期減少額に含める必要はないと考えられる。

部門別把握の場合における基本金明細表の記載方法

Q 2 部門別把握によって基本金の繰入れ及び取崩しを計算した場合、各部門では繰入れと取崩しのどちらか一方のみが計上されますが、法人全体の基本金明細表では、繰入れと取崩しの両方が計上されます。それらを相殺して記載する必要はないのでしょうか。

A 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。

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

Q 3 Q&A第16号の改正をみると、第1号から第3号までの基本金と第4号基本金では、組入方法の原則論（部門別か法人全体か）が異なるように思われます。これには理由があって、このような取扱いにしているのでしょうか。

A 従来からの取扱いを変更したものではなく、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号基本金は法人全体で計算することが予定されていることから、Q&A第16号2 - 14においては「法人全体で計算するのが原則で、会計単位及び資金が部門別に独立している場合は計算を部門別に行うこともできよう」と記述されている。これは、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。一方、Q&A第16号3 - 7において、改正前では、「部門別に判断しても差し支えなく」とされていたが、改正後は「原則として部門別に判断することと

なる」との表現になっており、部門別の判断の程度が強まっているように読めるものの、文管企第250号などによる部門別計算の趣旨に基づいて記載されており、今回の基準改正により従来の考え方を変えたわけではない。

消費収支内訳表における基本金組入額の記載方法

Q 4 当法人にはA大学とB短大があり、基本金の部門別把握に関して法人全体で判断しており、合理的按分方法として、まず個別把握できるものを把握し、次いで個別把握できないものを按分するという方法を採用しています。この場合、消費収支内訳表ではどのように表示すればよいのでしょうか。

A 第1号基本金について法人全体で判断している場合、以下のケースが考えられ、それぞれ記載例を示すと次のとおりである。

(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

A大学とB短大それぞれで個別把握されたものの比率等により法人全体で計算した結果の組入額を合理的に按分する。法人全体で把握された組入れが20と仮定すると、これを一定の比率等によって、例えば、A大学に 15、B短大に 5を按分して計上するため、いずれの部門にも組入額が表示される。

【消費収支内訳表の記載例】

部門 科目	学校法人	A大学	B短期大学	総額
・・・				
帰属収入合計	100	900	500	1,500
基本金組入額合計	0	15	5	20
消費収入の部合計	100	885	495	1,480

(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

法人全体で判断する方針を採用しているため、法人全体で20の組入額となる。この場合には、次の2つの方法が考えられよう。

組入れとなっているA大学に20の全額を表示し、B短大は0と表示する。

組入額合計20について、次のように両部門に表示する。

A大学 100（組入れ） B短大80（組入れのマイナスであり取崩しではない。）
総額 20（組入れ）と表示する。

【消費収支内訳表の記載例】

の記載例

科目 \ 部門	学校法人	A 大学	B 短期大学	総額
．．．				
帰属収入合計	100	900	500	1,500
基本金組入額合計	0	20	0	20
消費収入の部合計	100	880	500	1,480

の記載例

科目 \ 部門	学校法人	A 大学	B 短期大学	総額
．．．				
帰属収入合計	100	900	500	1,500
基本金組入額合計	0	100	80	20
消費収入の部合計	100	800	580	1,480

なお、法人全体で判断していることから、いずれの例においても、消費収支内訳表の総額欄は20となり、消費収支計算書の決算欄と一致することに留意する。

第1号基本金設定対象勘定科目間の振替え

Q 5 第1号基本金全体で組入れ・取崩しを判断するとのことですが、第1号基本金の設定対象となった固定資産の勘定科目間で振替えはできないのでしょうか(第1号基本金全体では、どちらも同じ結果になりますが、基本金明細表の記載方法が変わります。)

A 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「○○に伴う取崩し」などとして表示されることとなる。当然のことながら、第2号基本金から第1号基本金への振替えを除き、号を超えての振替えという考え方がないことにも十分留意が必要である。

なお、号ごとにおいて組入対象額、取崩対象額を把握して相殺するという処理を行うことで実質的に従来の振替えと同様の処理となっており、基本金明細表において振替えと明示する必要がなくなった結果、基本金明細表の記載方法は簡素な形となっている。

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

Q 6 Q&A第16号3 - 4に「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、資産を再取得するまで基本金を繰り延べる」とありますが、「再取得する」とは、具体的な計画の意思決定が必要でしょうか。また、その計画にはどの程度の具体性が必要でしょうか。

A 基本的には、取得資産の種類や取得時期などを明確にした具体的な取得計画が策定

されていることが望ましいが、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と考えられる。

なお、法人の具体的な意思決定の方法等については、部長通知の第三 1 (2)において、「学校法人の定める適正な手続きを踏まえ、…」と記載されているように、法人のガバナンスに委ねられることとなろう。

取崩しを行う際の理事会による承認時期

Q 7 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れていなければならず、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。

計算書類の注記事項の記載関連

徴収不能引当金の会計方針の記載

Q 8 これまで徴収不能額が計上されたことはないため、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。」としましたが、この記載でよろしいでしょうか。

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どのような記載にすればよろしいでしょうか。

A 当該事項については、文部科学省の参事官通知において必ず記載することとされており、計上の理由、計算の基礎、その他の設定の根拠を示した上で、会計方針の記載を行うことが必要となるため、質問の記載では不十分と考えられる。

なお、知事所轄学校法人（高等学校を設置するものを除く。）に関して、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ようが、「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。

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

Q 9 当法人は貸借対照表の有価証券勘定では有価証券を保有していないため、有価証券の時価情報の注記を行っていませんが、よろしいでしょうか。

A たとえ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となる。

借入金に対する理事長の債務保証の注記の要否

Q10 例えば、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に、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関連当事者の注記が必要でしょうか。

A 学校法人が寄付を受けて教育事業に充てることは私立学校として当然の行為であり、当該学校法人に対する寄付金が注記を要しない取引とされていることから、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。しかし、一方で学校法人と役員との取引の全体を開示することで情報の透明性を高める等の趣旨から、実際に記載している学校法人もある。

いずれの考え方も認められようが、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。

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

Q11 学校法人の出資比率は50%未満ですが、理事者等の持分と合わせると50%以上となる出資先がある場合には注記が必要でしょうか。また、記載する場合にはどの箇所にどのように記載すればよろしいでしょうか。

A 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。

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）」との記載も認められよう。また、法人の直接所有割合を注記するなどの工夫も必要となろう。なお、参事官通知には直接該当しない内容なので、表題の「関連当事者との取引」を「関連当事者等との取引」と記載し、注記範囲が広げられていることを示しておくことも考えられる。

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

Q12 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はどのように設定したらよいでしょうか。

A 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。

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。

なお、関連当事者との取引は、恣意性の介入する余地があり、特に透明性が要求されることから、他の注記事項の重要性より少ない金額で設定することが想定されており、Q&A第17号Q28においても具体的な金額基準の例が示されている。特に、役員及びその近親者との取引は、特殊な取引である場合も少なくないことから、より透明性が求められており、他の関連当事者との取引の重要性よりも更に少ない金額が例示されている。

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

Q13 同一の相手先と数種類の取引を行っている場合、関連当事者との取引の重要性はどのように判断すればよろしいでしょうか。

A 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。

これらの考え方を具体的に示すと、例えば、同一の相手先に対して各法人で設けた重要性の基準値（1,000千円と仮定する。）を超える取引と基準値以下の取引がある場合には、1,000千円を超える取引のみが注記対象となるという見解と、両取引の合計額すべてを記載すべきであるという見解がある。

また、二つ以上の取引の合計で1,000千円を超過する場合であっても、それぞれの取引が1,000千円以下の場合には、いずれの取引についても注記は不要という見解と、すべてを記載すべきという見解がある。

なお、関連当事者の開示の趣旨からすると、年間の取引総額で決める方が透明性の高い、より積極的な開示となろう。

< 参考例 >

同一取引先と数種の取引がある場合

(前提) 注記に係る重要性を1,000千円超とする。

(単位 : 千円)

同一相手先	第 1 年度	第 2 年度	第 3 年度
(年間取引額)			
土地購入	500		5,000
備品購入	1,200	300	300
サービス購入	800	800	1,500
合計	2,500	1,100	6,800
(注記する金額の合計)			
注記対象は取引ごと	1,200	0	6,500
注記対象は年間	2,500	1,100	6,800

ただし、類似・同種の反復の取引についてはその合計金額で判断されることには十分留意する必要がある。

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

Q14 理事が代表取締役となっている会社がありますが、その会社との取引に重要性がある場合には関連当事者との取引として注記する必要がありますか。

A 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で、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。

健康保険組合との取引の注記の要否

Q15 健康保険組合との取引を関係法人という属性で記載している例がありますが、その取引額は必ず注記しなければなりませんか。

A 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。しかし、役員の兼務関係などで関連当事者に該当するという事実等に着目して注記することを妨げるものではない。

地方公共団体や社会福祉法人との取引の注記

Q16 土地の無償賃借など、地方公共団体との取引は開示対象となりますか。開示対象となる場合、その取引の開示はどの程度まで必要でしょうか。また、社会福祉法人などが関連当事者に該当する場合はどうすればよいでしょうか。

A 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と考えられる。首長が理事である場合などに注記を検討する場合があると想定されるが、その理事が地方公共団体の意思決定を左右できる実質的な状態があるような場合には、開示することが望ましいと考えられる。

また、社会福祉法人であることで関連当事者の判定に特別な取扱いがあるわけではないため、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。

年度末日が休日の場合の借入金に関する注記

Q17 本年度末の3月31日は金融機関の休業日ですが、借入金の返済約定日が3月31日であるため借入金の実際の返済日は4月2日となるものの、約定日に返済がなされたものとしてみなし処理するとともに、基本金未組入額も本年度中に組み入れた場合、何らかの注記が必要となるでしょうか。

A この処理は預金や基本金にも影響することから、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。

「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号基本金の過年度末組入額についても同額を組み入れている。」

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と思われる。

「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。」