

寄付金収入・補助金収入に関する留意事項

平成 27 年 10 月 7 日

日本公認会計士協会

はじめに

寄付金収入及び補助金収入の会計処理並びに監査上の取扱いについては、文部科学省が寄付金の受入れを監査の指定事項に掲げるなど、これまでも留意することが求められてきたところである。本研究報告は、寄付金及び補助金の会計処理並びに監査の実務上の参考に資するため取りまとめたものである。

なお、本研究報告は、平成 25 年学校法人会計基準改正後の表現を使用していることから、平成 28 年 3 月 31 日以前の知事所轄法人における実務の参考とする場合には、計算書類の名称等が異なっていることに注意する。

I 寄付金

1. 会計処理

(1) 寄付金収入と他の科目との区分

資金収入を伴う寄付金は、学生生徒等納付金収入、補助金収入、雑収入などと混同されやすい収入である。これらとの相違点等をまとめると次のとおりである。

① 寄付金収入と学生生徒等納付金収入

通常、在籍を条件として又は入学の条件として所定の均等額を納入する旨が学則、校則又は学生生徒等の募集要項等に記載されているものは、学生生徒等納付金収入として処理する。

したがって、協力金の名目で募集要項等に記載されていたとしても、例えば 1 口幾らで 1 口以上の協力金等の納入を要請する旨が記載されている場合には、所定の均等額を納入する旨が記載されているとはいえ、学生生徒等納付金収入ではなく、寄付金収入として処理する。

② 寄付金収入と補助金収入

寄付金収入とは、金銭その他の資産を寄贈者から贈与されたもので、補助金収入とまらないものをいう。寄付金収入と補助金収入はともに、金銭その他の資産を寄贈者から贈与される点では共通性があるが、補助金収入とは、国又は地方公共団体及びこれに準ずる団体から受け入れたものであり、それ以外から受け入れたものは寄付金収入となる。

③ 寄付金収入と雑収入

寄付金収入が学校法人の募集に応じて任意に寄贈されたり、寄付者から自発的に寄贈

されたものであるのに対し、一般的に雑収入で処理される周年記念事業やその他の各種行事の際に受け入れる祝い金は、社会慣行としてなされる交際費的性格を持つものであるところに相違がある。

(2) 寄付金の帰属年度

寄付金の収入計上年度は、原則として寄付金品の受領日の属する年度とする。

翌年度入学予定者の学生生徒等に係る寄付金の収受が4月より前の場合、入学者は4月から在籍することになるため、例外的に、収受年度においては前受金収入としておき翌年度に事業活動収入とすることもできるが、いずれの年度の収入に計上するかは学校法人の選択に委ねられていることから、会計処理の継続性については特に留意する。

この例外的な取扱い、大学の場合は文部科学事務次官通知「私立大学における入学者選抜の公正確保等について（通知）」（平成14年10月1日 14文科高第454号、以下「事務次官通知第454号」という。）により、入学に関し寄付金を受け入れることや入学以前に寄付金の募集を開始することが禁止されているが、同様の趣旨の通知等が発せられていない都道府県の場合は、大学以外の学校で入学前に翌年度入学予定の者から寄付金を収受することもあることを配慮してのことである。

なお、事務次官通知第454号においては、大学は入学に関する寄付金等を受領しないこと、募集開始時期は入学後とすることなどが要請されており、大学が入学前に寄付金を収受することは予定していないが、収受した場合には同様の扱いとする。

ただし、大学が入学に関する寄付金を収受したり、入学前に寄付募集を開始した場合は、学校法人委員会実務指針第36号「私立学校振興助成法第14条第3項の規定に基づく監査の取扱い」（最終改正 平成27年10月7日 日本公認会計士協会）に基づき、その旨を参考事項として監査報告書に記載することとなるので留意されたい。

(3) 事業活動収支計算書の区分

寄付者の意思が施設設備拡充等のためであることが明確な寄付金のみを事業活動収支計算書における「特別収支」の「その他の特別収入」に「施設設備寄付金」として計上し、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。

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「特別寄付金（収入）」又は「一般寄付金（収入）」として計上することとなる。

現物寄付については、施設設備の受贈を事業活動収支計算書における「特別収支」の「その他の特別収入」に「現物寄付」として計上し、貯蔵品、固定資産に計上しない機器備品、雑誌等の受入れのように施設設備以外の受贈は「教育活動収支」の「現物寄付」として計上する。

(4) 活動区分資金収支計算書の区分

寄付者の意思が施設設備拡充等のためであることが明確な寄付金収入のみを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「施設設備寄付金収入」として計上し、それ以外の寄付金収入は「教育活動による資金収支」の「特別寄付金収入」又は「一般寄付金収入」として計上する。

以上、科目の区分を取りまとめると下表のように整理される。

| | | 寄付者の意思が施設設備拡充等のためであることが明確又は施設設備の受贈 | | 左記以外 | |
|-------------------|---------|------------------------------------|-----------------------------|------------------------|------------------------|
| | | 活動区分 資金収支計算書 | 事業活動 収支計算書 | 活動区分 資金収支計算書 | 事業活動 収支計算書 |
| 資金収支計算書 | | | | | |
| 寄付 金 収 入 | 特別寄付金収入 | 施設整備等活動による資金収支 施設設備寄付金収入 | 特別収支 その他の特別収入 施設設備寄付金 | 教育活動による資金収支 特別寄付金収入 | 教育活動収支 寄付金 特別寄付金 |
| | 一般寄付金収入 | — | — | 教育活動による資金収支 一般寄付金収入 | 教育活動収支 寄付金 一般寄付金 |
| 現物寄付 | | — | 特別収支 その他の特別収入 現物寄付 | — | 教育活動収支 寄付金 現物寄付 |

2. 監査上の取扱い

(1) 留意事項

寄付金には、入学者又はその関係者から収受するものや、その他の者から特定の目的のための募集に応じて収受するものがあるなど、収受の時期や金額が一定ではなく、寄贈者の任意的かつ反対給付のない一方的行為であることから、一般的に固有リスクが高く、かつ統制リスクも高いため、発見リスクの水準を低く抑えることが求められる。したがって、リスクアプローチに基づく監査の実施において、監査リスクを合理的に低い水準に抑えるよう留意する。

(2) 参考事項の記載

寄付金の受入れに関して、所轄庁から監査事項として指定され又は監査上特に留意することとされた場合の取扱いが学校法人委員会実務指針第 39 号「寄付金収入に関する実務指針」（改正 平成 27 年 10 月 7 日 日本公認会計士協会）II 2(2)に示されている。

寄付金の収入に関する会計処理の適否については監査意見に影響を及ぼす事項であるが、受入れの時期や受入方法の適否については計算書類の適正性に関する監査意見に影響を及ぼすものではない。しかし、監査上特に留意することとして所轄庁が指定している場合、所轄庁に対する行政上の参考資料を提供するため、寄付金の受入れに関し所轄庁の指示に反する事項がある場合には参考事項として記載することになる。

事務次官通知第 454 号では、入学選抜に関し一切の疑惑を招くことがないよう、寄付金

の取扱いの適正化についてより厳正な対処を求めており、監査の実施に当たっては、この趣旨を十分理解した上で臨むこととなる。したがって、寄付金又は学校債を募集することが学生募集要項に記載されていない寄付金又は学校債の募集がある場合には、入学に関しないものであること、入学前には募集開始をしていないこと、応募が任意であることなどについて確かめ、これらに反する場合には、参考事項に記載することとなる。

なお、理事者による確認書において寄付金に係る確認事項の記載が求められているので留意されたい。

(3) 後援会等の取扱い

後援会等は学校法人とは別の団体であり、これらの団体は監査範囲に含まれず、寄付金募集がこれら団体を通じて行われたとしても、これらの団体が当然に監査の対象になるというものではない。

しかし、学校法人が収受・計上すべき寄付金を後援会等が収受していないかという観点から、寄付金の受入手続の適正性に関し監査事項に指定がない場合であっても、監査人が必要と認めた場合、後援会等から学校法人への資金の流れだけではなく、寄付者から後援会等への資金の流れについても、後援会等の同意・協力を得て監査の対象とすべきと考えられる。この場合、後援会等の団体の会計全体を監査範囲とすることを意図しているものではないが、後援会等の態様及び活動状況等の実情により、後援会等の会計の全体を監査範囲とするかどうかは、監査人が判断するところとなろう。

なお、大学の場合には、事務次官通知第 454 号において、入学者又はその保護者等関係者から寄付金又は学校債を募集する場合には後援会等によらず、学校法人が直接処理することとされているので、この通知を遵守しているかどうかについて、必要な監査手続を実施することが求められ、後援会等の団体への資料提供の依頼に関し、後援会等の同意・協力が得られない場合には、少なくともその旨を参考事項として記載することとなる。

また、これにより、計算書類に記載された寄付金の計上額の妥当性について十分かつ適切な監査証拠が得られない場合には、監査範囲の制約となり、意見を限定するか又は意見を表明しないかの検討を行う。

(4) 寄付金（収入）の区分

寄付金の区分、計上の妥当性の検証に当たっては、学校法人委員会実務指針第 45 号「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）の、Q&A 1-2、1-3、2-2 の記載に留意する。

II 補助金

1. 定義

補助金収入は、国又は地方公共団体からの助成金をいい、日本私立学校振興・共済事業団

及びこれに準ずる団体からの助成金を含む。なお、日本私立学校振興・共済事業団及びこれに準ずる団体からの助成金とは、国又は地方公共団体からの資金を原資とする間接的助成金をいう。

(趣旨)

「学校法人会計基準」(文部省令、以下「基準」という。)の別表第一(資金収支計算書記載科目)及び別表第二(事業活動収支計算書記載科目)において、補助金に関する小科目として、国庫補助金及び地方公共団体補助金が記載され、日本私立学校振興・共済事業団からの補助金を含む旨注釈が付されている。この限りにおいては、補助金収入の内容は明確であるが、基準の第一号様式(資金収支計算書)及び第五号様式(事業活動収支計算書)においては、上記の小科目以外の小科目も記載するような様式となっている。しかし、基準が補助金収入についての定義をしていないため、その他の小科目とは何を意味するのかという疑問が生ずることから、定義を明確にするものである。なお、定義の方法については、形式基準を採用している。

国又は地方公共団体のほかに公益法人等は含まれないため、本研究報告の補助金収入は、
イ. 国又は地方公共団体の直接助成金

ロ. 国又は地方公共団体の間接助成金(日本私立学校振興・共済事業団及びこれに準ずる団体からの助成金)

に限られ、日本私立学校振興・共済事業団に準ずる団体とは、例えば、各都道府県の私学振興会及び私学協会等がこれに該当する。

2. 会計処理

(1) 補助金収入に該当しない金銭その他の資産の贈与又は助成を受けたときは、これを「寄付金収入」として処理するものとする。

(2) 学生生徒等の学費負担軽減のための補助金は、補助金収入に計上するものとする。なお、当該補助金収入に係る授業料収入等の減額表示に当たっては、授業料収入等から直接減額する方法、又は、学生生徒等納付金収入の中に「補助金による軽減額」等の控除項目を用いて間接的に減額する方法のいずれかによるものとする。

(3) 地方公共団体が各学校法人に対し、補助金収入として表示すべき科目等を特に指示している場合は、その方法によることができる。

(4) 日本私立学校振興・共済事業団に準ずる団体からの補助金は、「国庫補助金収入」又は「地方公共団体補助金収入」とは別に適当な小科目を設けて表示することができる。

(5) 補助金の返還

補助金返還額については、管理経費（支出）として計上し、事業活動収支計算書上、教育活動収支の管理経費として計上する。

(6) 補助金（収入）の区分

資金収支計算書に計上される「補助金収入」のうち、交付補助金の根拠法令や交付要綱から、その目的が「施設設備の拡充等のため」であることが明確である場合は、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「施設設備補助金」として計上し、活動区分資金収支計算書では、「施設整備等活動による資金収支」に「施設設備補助金収入」として計上する。

施設設備の拡充等の目的以外の補助金収入は、事業活動収支計算書では、「教育活動収支」に「経常費等補助金」として計上し、活動区分資金収支計算書では、「教育活動による資金収支」に「経常費等補助金収入」として計上する。

以上、科目の区分を取りまとめると下表のように整理される。

| | 交付補助金の根拠法令や交付要綱から施設設備拡充等のためであることが明確 | | 左記以外 | |
|---------|-------------------------------------|-----------------------------|--------------------------|-------------------|
| | 活動区分 資金収支計算書 | 事業活動 収支計算書 | 活動区分 資金収支計算書 | 事業活動 収支計算書 |
| 資金収支計算書 | | | | |
| 補助金収入 | 施設整備等活動による資金収支 施設設備補助金収入 | 特別収支 その他の特別収入 施設設備補助金 | 教育活動による資金収支 経常費等補助金収入 | 教育活動収支 経常費等補助金 |

(趣旨)

(1) 「補助金収入」と「寄付金収入」との関連

補助金収入に該当しない助成金等は、寄付金収入として処理するため、宗教法人等からの助成金は、継続的助成金であっても「寄付金収入」として経理処理することとなる。

(2) 学費負担軽減補助金

地方公共団体が学校法人に対し、父兄の学費負担軽減の目的で、授業料の一部負担等の助成をした場合は、当該助成金は「補助金収入」に計上する。

地方公共団体が父兄に直接助成せず、学校法人を通じて助成しているのが現状であるが、この経理処理方法としては、

- イ. 補助金収入を計上し、授業料収入を減額する方法
- ロ. 授業料収入を計上し、補助金収入を減額する方法
- ハ. 補助金収入、授業料収入及び当該支出（「奨学費支出」等）ともに全ての収支を計上する方法

などが考えられるが、本研究報告では、上記のうち、イ.の方法を解説する。イ.の方法により授業料収入を減額する場合、直接減額法又は間接減額法のいずれによってもよいことになっている。間接的表示方法の例としては、

| | | |
|------------|-------------|-----|
| 授業料収入 | ××× | |
| 県補助金による軽減額 | <u>△×××</u> | ××× |

の方法がある。

なお、地域外又は定員外のため、補助金の対象とならない父兄にも学校側が補助金に準じて、一律に軽減措置を講じた場合の経理処理としては、

イ. 授業料収入を減額する方法（純額法）

ロ. 授業料収入及び奨学費支出として計上する方法（総額法）

がある。このような補助金対象外の軽減措置については、事柄の性格上、本研究報告の対象とはならないので、いずれの方法によってもよいものと解することができる。

また、高等学校等における教育に係る経済的負担の軽減を図る目的で、国（地方公共団体）が授業料の一部を、生徒（父兄）に対して支給する制度（就学支援金制度）がある。就学支援金は、学校法人が生徒本人に代わって受け取り、授業料の一部と相殺する仕組みとなっている。したがって、学校法人に対しての国(地方公共団体)からの入金とはなるが、授業料収入に充当されるものであり、補助金収入ではない。

(3) 補助金収入に関する地方公共団体の取扱い

補助金収入の内訳科目の表示方法について、各都道府県が「記載科目標準例」等によって、特に指示している場合は、その方法によることができる。

(4) 補助金の返還

補助金は、計算過誤等の理由で、收受した翌年以降に国（地方公共団体）に対して返金する場合がある。過年度において一旦確定し收受したものを、返還命令決定通知に従って返金するのが補助金の返還であり、過年度の修正には該当しない。したがって、これは管理経費（支出）として計上され、事業活動収支計算書上も、特別収支の過年度修正額とはならない。

以 上