

(総額表示)

第5条 計算書類に記載する金額は、総額をもって表示するものとする。ただし、預り金に係る収入と支出その他経過的な収入と支出及び食堂に係る収入と支出その他教育活動に付随する活動に係る収入と支出については、純額をもって表示することができる。

※昭和46年4月1日制定

1 総額表示

本条は、計算書類の表示を原則として総額であることを定めたものである。

総額で表示するとは、端的に言うならば取引をありのままに表示することであり、それにより財産状態(財政状態)や採算状況を明瞭に報告することを求めるもの、すなわち、明瞭性の原則の要請の一つである。

したがって、総額表示の原則は、資金収入と資金支出、事業活動収入と事業活動支出、資産と負債・基本金とを相殺してその差額のみで表示することを禁止するものであり、純額表示の原則に相対立する概念である。

2 純額表示の特例

本条ただし書きは、原則的表示方法である総額表示でなく、純額表示を採用できる二つの特例について定めている。

本条ただし書き「預り金に係る収入と支出その他経過的な収入と支出及び食堂に係る収入と支出その他教育活動に付随する活動に係る収入と支出」は、「預り金に係る収入と支出その他経過的な収入と支出」と「食堂に係る収入と支出その他教育活動に付随する活動に係る収入と支出」に区分される。

前段は、預り金に係る収入と支出は純額表示できるとし、それに続けて預り金以外の経過的な収入と支出も純額表示できるとしている。ここで、経過的な収入と支出としては、立替金や仮払金・仮受金等が挙げられ、その収支相殺については特段の説明は要しない。

後段は、食堂に係る収入と支出は純額表示できるとし、それに続けて食堂以外の教育活動に付随する活動に係る収入と支出も純額表示できるとしている。ここで、教育活動に付随する活動に係る収入と支出(補助活動事業に係る収入と支出)としては、食堂の他、購買部、学生寮、給食、スクールバス及び預かり保育等が挙げられ、その収支相殺の内容は複雑であり、一段の説明を要する。

※平成21年2月26日付け20文科高第855号文部科学省高等教育局私学部長通知「文部科学大臣所轄学校法人が行う付随事業と収益事業の扱いについて」

<別 添>

1 学校法人は、従来より、本来事業である教育研究活動のほか、学校教育の一部に

付随して行われる事業（以下、「付随事業」という。）及び収益事業を行うことができることとされている……略……

<記>

1 付随事業

(3) ……略…… なお、学校法人会計基準(昭和46年文部省令第18号)上の付随事業の扱いは、次のとおりである。

付随事業は、「補助活動」と「補助活動以外の活動」からなる。

補助活動は、主として在学者を対象とするものであり、学校法人会計基準第5条に定める「食堂その他教育活動に付随する活動」は、補助活動を指す。なお、教職員及び役員が当該活動の対象者に併せ含まれても良い。

同条において、「食堂その他教育活動に付随する活動」の収入と支出は、純額をもって表示することができることとしているが、当該活動が、上記②、③のいずれかに該当する場合であって、かつ、組織、施設等において独立的に活動を営む場合には、部門を設けて表示することが望ましく、その場合には、原則どおり、総額をもって表示すること。

3 預り金に係る収入と支出

預り金の収入と支出の記載科目は、資金収支計算書においては別表第一に示され、その収入は、預り金受入収入(大科目：その他の収入)で、その支出は、預り金支払支出(大科目：その他の支出)である。そして、この科目での表示が「基準」が原則とする総額表示である。

上記の(小科目)預り金受入収入と(小科目)預り金支払支出を相殺した金額での表示、すなわち、純額で表示することを認めたのが本条ただし書きであるが、相殺後の金額をどのような科目で表示するかについては「基準」には別段の定めがない。よって、この純額表示にも別表第一に示されている(小科目)預り金受入収入と(小科目)預り金支払支出によることとなり、預り金受入収入が預り金支払支出より多額の場合には、「預り金受入収入」で(大科目)その他の収入に、逆の場合には、「預り金支払支出」で(大科目)その他の支出に表示される。

ただしこれでは、資金収支計算書での表示が、総額表示なのか純額表示なのかが判然としにくいので、他の科目名、例えば、預り金受入収入が預り金支払支出より多額の場合には、「預り金収入」で、逆の場合には、「預り金支出」で表示することも可とされている。

また、預り金の受入は、事業活動収支計算では「負債：預り金」であるから、その支払いは、「負債：預り金」からの払い出しである。よって、その残額は、「負債：預り金の現在額」であり、ここには、総額表示や純額表示の概念が入り込む余地は全くない。

4 補助活動事業に係る収入と支出

補助活動事業(そのもの)の収入は、(大科目)付随事業・収益事業収入に(小科目)補助活動収入で一括記載するが、補助活動事業の支出は、補助活動支出のような独立科目を設け

を一括取り纏めての記載はできない。すなわち、各支出内容に応じて、相応しい科目での記載が求められるのである。よって、給与は(大科目)人件費支出で、経費は(大科目)管理経費支出(寄宿舍等に要する経費で教育色が強いものは(大科目)教育研究経費支出)にその内容に応じた小科目で記載されることとなる。

なお、当該事業に係るものとして預金等を保有していることによる受取利息は、(大科目)受取利息・配当金収入に記載され、(大科目)付随事業・収益事業収入の(小科目)補助活動収入では記載されないことに留意したい。

※ 以上は、資金収支計算書における科目処理であり、これを事業活動収支計算書に置き換えると次のようになる。

補助活動事業(そのもの)の収入は、(大科目)付随事業収入に(小科目)補助活動収入で一括記載するが、補助活動事業の支出は、補助活動支出のような独立科目を設けて一括取り纏めての記載はできない。すなわち、各支出内容に応じて、相応しい科目での記載が求められるのである。よって、給与は(大科目)人件費で、経費は(大科目)管理経費(寄宿舍等に要する経費で教育色が強いものは(大科目)教育研究経費)にその内容に応じた小科目で記載されることとなる。

なお、当該事業に係るものとして預金等を保有していることによる受取利息は、(大科目)受取利息・配当金に記載され、(大科目)付随事業収入の(小科目)補助活動収入には記載されないことに留意したい。

以上の原則的表示すなわち総額表示に代えて、純額での表示を認めるのが本条ただし書きであるが、この純額表示については、日本公認会計士協会では、学校法人委員会実務指針第22号「補助活動事業に関する会計処理及び表示並びに監査上の取扱いについて」(S51.3.9・最終改正H26.9.30)を公表し、その取扱いを明らかにしている。そこでは、以下のように補助活動事業の収支については、純額表示ができるが、貸借対照表科目については、純額表示をすることはできないとしている。

すなわち、「純額表示による場合の収支相殺の範囲は、事業活動収支計算書科目(同一内容で資金収支計算書に使用されている科目を含む。以下同じ。)に限るものとし、資金収支計算書のみを使用する科目、すなわち、貸借対照表に係る収支科目は含まないものとする。

このことは、相殺範囲の最大限を示したものである。したがって、その範囲内であれば適宜に選択した収入項目と支出項目によって相殺できる。」としているところであり、さらに、この実務指針第22号は、収支相殺の範囲を具体的に次のように例示している。

- 「① 支出項目と相殺できる収入側の項目は、
- イ 売上高、受取利息、雑収入とする方法
 - ロ 売上高、受取利息とする方法
 - ハ 売上高、雑収入とする方法
 - ニ 売上高のみとする方法
- ② 収入項目と相殺できる支出例の項目は、
- イ 売上原価、人件費、経費(借入金利息を含む。以下同じ。)とする方法
 - ロ 売上原価、人件費とする方法

- ハ 売上原価、経費とする方法
- ニ 売上原価のみとする方法

したがって、収支相殺は、「①のイ～ニ」と「②のイ～ニ」のいずれかの組み合わせで行われることになる。

そして、事業活動収支計算書においては、「収支相殺の結果、収入超過の場合は、例えば、「(大科目)付随事業収入－(小科目)補助活動収入」※1として、支出超過の場合は、例えば、「(大科目)管理経費－(小科目)補助活動支出」※1として表示する。ただし、教育を目的とする寄宿舎に係る収支については、それ以外の補助活動事業の収支と別に相殺し、その結果、支出超過の場合は、例えば、「(大科目)教育研究経費－(小科目)補助活動支出」※1とすることができる。」と、その取扱いが示されているところである。

※1 資金収支計算書においては、それぞれ「(大科目)付随事業・収益事業収入－(小科目)補助活動収入」「(大科目)管理経費支出－(小科目)補助活動支出」「(大科目)教育研究経費支出－(小科目)補助活動支出」となる。

なお、上記純額表示における記載科目「(小科目)補助活動収入」は、別表第二及び別表第一に示されている科目であるが、元々が原則的表示すなわち総額表示を念頭において示されている科目であり、別表第二及び別表第一には、純額で表示する科目が示されていない。よって、この実務指針第22号は、上記のようにこれら別表において示されている科目をここでの純額表示においても使用している。

しかしながら、この表示科目は、この実務指針第22号が平成26年9月30日に改正された際に新たに示されたものであり、平成26年9月30日改正前は、純額表示の科目として、総額表示の科目「(小科目)補助活動収入」「(小科目)補助活動支出」とは異なった「(小科目)補助活動事業収入」「(小科目)補助活動事業支出」を使用して、その差別化を狙っていた。ただし、実務指針第22号の科目名は例示となっているので、収入には、平成26年9月30日改正前の「補助活動事業収入」を使用し、これに対応して、支出には、「補助活動事業支出」を使用する表示も実務指針第22号に反するものでない。事実、実務指針第22号を改正した平成26年9月30日後の平成28年1月13日に最終改正された日本公認会計士協会学校法人委員会研究報告第8号「計算書類の様式等のチェックリスト及び科目別のチェックリスト」の「Ⅱ科目別のチェックリスト」における純額表示における補助活動事業収支のチェックでは、「補助活動収入」「補助活動支出」ではなく、「補助活動事業収入」「補助活動事業支出」を使用していることに注視したい。

また、収支相殺の結果は、資金収支計算書上と事業活動収支計算書上とは同一にならない場合が多いことに留意する。それは、在庫の問題や減価償却額等の事業活動収支計算に特有の支出があることによるのである。

※日本公認会計士協会学校法人委員会実務指針第22号「補助活動事業に関する会計処理及び表示並びに監査上の取扱いについて」(S51. 3. 9・最終改正H26. 9. 30)

※日本公認会計士協会学校法人委員会研究報告第21号「学校法人の設置する認可保育所に係る会計処理に関するQ&A」(H24.1.12):1-3「預かり保育事業と保育所事業」

預かり保育は、定時を超えて幼稚園の在園児を預かるもので、保育所事業とは異なり、この収支は学校法人会計では補助活動収支として計上する。

※日本公認会計士協会学校法人委員会研究報告第8号「計算書類の様式等のチェックリスト及び科目別のチェックリスト」(H18. 1. 16(S48. 4. 17報告第13号から移行)・最終改正H28. 1. 13)

5 授業料の減免処理

日本公認会計士協会学校法人委員会は、委員会報告第30号で、「授業料等の減免を行った場合には、減免額控除前の金額を学生生徒等納付金収入に計上し、減免額は減免の理由に応じ教育研究経費（例えば「奨学費支出」）ないし、人件費支出として計上するものとする。」として、当初に受けた授業料を減免により返還した場合のみに限らず、当初より減免額を控除した金額で授業料等を受けた場合にもこの処理を求めているが、これは、ここでいう総額表示の原則によるものではない。

ここで求めた処理は、委員会報告中の文言にもあるように減免額を減免の理由に応じて教育研究経費支出又は人件費支出として表示したいからであって、総額表示とか純額表示とかによるものとは内容が異なるのである。

※日本公認会計士協会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について」(S58. 3. 28)

※日本公認会計士協会学校法人委員会学校法人会計問答集(Q&A)第1号「授業料等の減免に関する会計処理及び監査上の取扱について」(S59. 1. 26・最終改正H9. 3. 24)

6 資金運用取引

資金運用取引が増大すると、資金収支計算書の資金運用収入、資産売却収入と資金運用支出が膨らみ、その結果、場合によっては資金収入合計や資金支出合計の大方を資金運用取引に係る収入や支出が占めてしまうことも有り得ることになり、資金収支計算書における教育研究活動に係る資金取引を不鮮明にするのではないかとの意見もあるが、資金運用取引は本条ただし書きに認められた純額表示取引ではないので、膨れた収支をそのまま表示しなければならない。また、これが資金の動きをそのまま表示するという資金収支計算書の目的にかなうものである。

このことについては、日本公認会計士協会学校法人委員会学校法人会計問答集(Q&A)第5号もQ1で示しているが、そのQ2では次のような処理を認め、膨れあがる資金取引を実質的に純額表示と同等になる処理としている。

「Q2 MMF（マネー・マネジメント・ファンド）、MRF（マネー・リザーブ・ファンド）、中期国債ファンド、利金ファンド、FFF（フリー・ファイナンシャル・ファンド）、CRF（キャッシュ・リザーブ・ファンド）などの金融商品を、支払資金と同様に使用している場合についても、総額表示しか認められないのでしょうか。」

A 支払資金は、基準第6条において、現金及びいつでも引き出すことができる預貯金と定義されている。しかしながら、MMFなどは、他の金融商品の決済手段として用いられるなど、支払資金としての機能をもっており、支払資金そのものではないこれらの金融商品を支払資金と同様に使用する場合には、決済取引そのものに利用されることに着目し、支払資金内での資金の受入れ・払出しに準じて、

(借方) 支払資金 (MMF) ××× (貸方) 支払資金 (預金) ×××

とすることも認められよう。

ただし、この結果、基準第6条で定義される支払資金以外のものが支払資金の当年度末残高となる場合、当該残高については、支払資金から支払資金外への運用取引とし、例えば

(借方) 有価証券購入支出 ××× (貸方) 支払資金 (MMF) ×××

と仕訳するべきであろう。」

※日本公認会計士協会学校法人委員会学校法人会計問答集(Q&A)第5号「資金運用取引に関する会計処理について」(S60. 7. 15・最終改正H19. 1. 15)

また、引当特定資産の目的変更に伴う資金収支処理についても種々見解があるが、少なくとも全く引当目的が異なる特定資産、例えば、退職給与引当特定資産を体育館建設引当特定資産に充当するような場合は、資金収支計算書を通して原則通り総額表示とすべきである。しかし、広狭の差があるとはいえ、引当目的が同一の特定資産内での移動取引については資金収支計算書を通さなくてもよいとする見解には根強い支持があり、当該処理は容認されている。