

委員会報告を読み解く

学校法人の退職給与引当金に関する会計処理及び監査上の取扱いについて

- 学校会計委員会報告第9号（S47.3.23・S52.1.11改訂）…第31号で廃止
- 学校法人委員会報告第31号（S63.5.17）…実務指針第44号で廃止
- 学校法人委員会実務指針第44号（H23.5.17）
- 学校法人委員会報告第19号（S50.5.7）
- 学校法人委員会報告第29号（S58.3.29）
- 学校法人委員会研究報告第22号（Q&A第2号S59.3.21・H23.11.8改正）
- 学校法人委員会研究報告第16号（H17.6.13・H21.9.1改正・H23.11.8改正）

公認会計士 山口 善久

1 退職給与引当金と委員会報告

学校法人は、就業規則、給与規程、退職給与規程、労働協約等に基づき退職金の支給義務を条件付き及び期限付きで負担している。

この負担額を、その支出の事実でなく、その支出の原因または効果の期間帰属に基づいて認識し、期末現在の負債累積額として貸借対照表に計上されるものが退職給与引当金である。

このような退職給与の負債認識の必要性を明らかにするとともに、その負債計上額の算定基準について言及したものが、昭和47年3月23日付日本公認会計士協会学校会計委員会報告第9号であるが、この第9号は昭和63年5月17日に学校法人委員会報告第31号に改正され、さらに、平成23年2月17日の文部科学省通知(22高私参第11号)「退職給与引当金の計上等に係る会計方針の統一について」の発出により学校法人委員会実務指針第44号(平成23年5月17日)に改正、現在では、実務指針第44号が退職給与引当金に関する会計指針となっている。なお、退職給与引当金の取扱いには、これらの委員会報告や実務指針のほか委員会報告第19号及び委員会報告第29号があり、この両報告は、学校法人が退職金団体に加入している場合の取扱いを示すものであり後述するところである。

※ 日本公認会計士協会の学校会計に関して指針を示す委員会は、当初、学校会計委員会という特別委員会であったが、昭和53年6月24日に、特別委員会から常設委員会に衣替えし、学校法人委員会と名称が改められた。

2 学校法人会計基準

昭和46年4月1日に公布・施行された学校法人会計基準の本文には、退職給与引当金に関する定めはなく、わずかに別表第2「消費収支計算書記載科目」、別表第3「貸借対照表記載科目」に“退職給与引当金繰入額(又は退職金)※1”および“退職給与引当金※2”と計算書類での表示科目とその科目説明が次のように明らかにされているに過ぎない。

※1の科目説明：退職給与引当金への繰入れを行っていない場合には、当該会計年度における退職金支払額を退職金として記載するものとする。

※2の科目説明：退職給与規程等による計算に基づく退職給与引当額をいう。

※ 昭和62年8月31日の学校法人会計基準改正により、その第34条に「退職給与引当金

については、額の算定方法を脚注として記載するものとする。」との注記の条項が付加され、さらに、平成17年3月31日の基準改正によりこの第34条の退職給与引当金脚注の条項は削除、重要な会計方針等の記載と総体的な脚注となったが、会計処理等については従来と同様、学校法人会計基準には依然何らの定めはない。

3 委員会報告第9号、第31号及び実務指針第44号

よって、日本公認会計士協会では、昭和47年3月に委員会報告第9号をもって、「退職給与引当金に関する会計処理および監査上の取扱いについて」を公表したのであり、その内容は次に掲げるとおりである。また、この委員会報告第9号は、昭和63年に委員会報告第31号に改正されたが、その根本的考え方には変更がない。

なお、この委員会報告第9号は、昭和63年の委員会報告第31号へ引継ぐ改正前の昭和52年1月11日に一部改訂されているが、この内容は退職給与引当金残高の不足額の充足年度の経過規定追加であり、他の改訂は一切ない。

(1) 委員会報告第9号（報告第31号に内容を引き継ぎ、廃止）

「学校法人は、労働協約、就業規則等に基づき教職員の提供した労働に対応する退職金の支給義務を条件付および期限付で負っており、当会計年度の負担に属すべき退職金の金額を、その支出の事実に基づくことなく、その支出の原因または効果の期間帰属に基づいて当会計年度の消費支出として認識するとともに、これを負債として認識し、期末現在におけるその累積額を貸借対照表に明示しなければならない。このことは、企業における退職金に対する考え方と本質的に異なるところがなく、したがって、学校法人が退職給与引当金を設定するに当たって、その指針として「退職給与引当金の設定について……企業会計上の個別問題に関する意見第2（昭和43年11月11日大蔵省企業会計審議会報告）」を採用することに支障はない。」

(2) 委員会報告第31号（報告第9号の内容を引き継ぐも、実務指針第44号で廃止）

「学校法人は、就業規則、給与規程、退職給与規程、労働協約等に基づき教職員の勤務期間等に対応する退職金の支給義務を条件付き及び期限付きで負担していることから、毎会計年度の負担に属すべき退職金の額は、その支出の事実によって認識することなく、その支出の原因又は効果の期間帰属に基づいて毎会計年度の消費支出として認識するとともに、これを負債として計上し、期末現在におけるその累積額を貸借対照表に明示しなければならない。

このことは、企業における退職金の考え方と本質的に異なるところがなく、したがって、学校法人が退職給与引当金を設定するに当たって、その指針として「退職給与引当金の規定について……企業会計上の個別問題に関する意見第2」（昭和43年11月11日大蔵省企業会計審議会報告）を採用することも妥当の処理と認める。」

(3) 退職金団体への加入

以上が両委員会報告であるが、委員会報告第31号には、私立学校に所属する教職員の退職金を確保するための各都道府県私立学校退職金団体又は私立大学退職金財団に加入している場合の会計処理についての取扱いをおき、その取扱いでは、退職金団体に加入している学校法人では、学校会計委員会報告第19号「私学退職金団体に対する負担金等に関する会計処理及び監査上の取扱いについて」（昭和50年5月7日）及び学校法人委員会報告第29号「私

立大学退職金財団に対する負担金等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29日)に留意することが付せられており、これについては後述するところであるが、これから検討する退職給与引当金の根本的な考え方には、何らの影響がないことを述べておく。

(4) 委員会実務指針第44号

なお、平成23年5月に公表された委員会実務指針第44号は、委員会報告第31号をその公表をもって廃止した。(委員会実務指針第44号Ⅲ適用参照)

この実務指針第44号の内容は、文科省通知(22高私参第11号)の適用にあたっての実務指針であるが、委員会報告第31号等で示してきた退職給与引当金の性格等の基本的考え方に係る記述は全て削除している。後述。

4 企業会計上の個別問題に関する意見第2

委員会報告第9号及び第31号は、上記項3で示したように退職給与引当金の設定指針として「企業会計上の個別問題に関する意見第2」の採用を妥当と認めている。

「企業会計上の個別問題に関する意見第2」は、当時の大蔵省企業会計審議会が、企業会計における退職給与引当金について述べた昭和43年11月11日の報告である。

そこでは、退職金の性格についての基本的な考え方としては、貸金後払説、功績報償説及び生活保障説がみられるとし、わが国における退職金は、労働協約等に基づいて従業員が提供した労働の対価として支払われるものであると一般に解釈されているとしているが、同時に長期勤続者を相対的に優遇する支給倍率方式をとっていること等から、勤続に対する功績報償及び老後の生活保障という性格もあわせもっていると述べている。

そして、退職給与引当金の設定の必要を次のように求めている。

「退職金の性格を貸金後払説に求めるならば、将来における退職金の支出を必要ならしめる原因は、支出がなされる以前の期間において労働の費消に伴って発生することになるから、この事実を期間損益計算に反映させるためには、退職給与引当金を設定する必要がある。また、退職金の性格を功績報償説又は生活保障説に求める場合においても、退職金は、企業側における生産性の維持昂揚、労働力の確保などのための費用又は社会一般から期待されている福利厚生のための費用であると考えられるので、この事実を期間損益計算に反映させるためには、每期規則的に退職給与引当金を設定する必要がある。」

「要するに、退職金の性格について前記三説のいずれをとるとしても、企業は労働協約等に基づき従業員の提供した労働に対応する退職金の支給義務を条件付及び期限付で負っている。したがって企業は、当期の負担に属すべき退職金の金額を、その支出の事実に基づくことなく、その支出の原因または効果の期間帰属に基づいて当期の費用として認識するとともに、これを負債として認識し、期末現在におけるその累積額を貸借対照表に明示しなければならない。」

さらに、個別問題は、この負債認識額をどの期間でどの位の負担をし、当該期の費用として計上すべきかについて、「退職給与引当金の設定に当たっては、従業員が将来退職する場合に支給される退職金のうち当期の負担に属すべき金額を当期の費用として計上すべきであるが、退職金の基本的な性格にかんがみると、退職金費用の期間配分は、主として労働の貢献度に基づいて行なうことが妥当である。」とし、「具体的には、従業員が将来退

職する場合に支給される退職金を、当該従業員の在職期間中の各期において支給される給与額に応じて期間配分する方法がまず考えられる。」「しかし、各期に支給される給与額は、労働の貢献度を把握するための一つの有効な指標であるけれども、それは必ずしも労働の貢献度を正しく反映したものであるとはいいきれず、また、退職金の性格を前記のように賃金後払の性格のほか、功績報償及び生活保障の性格をも有するものであることを考えると、各期に支給される給与額のほか、たとえば勤続年数の増加に応じて累進する退職金の支給倍率をも期間配分の基準として加味する方法が考えられる。さらに、これらの方法に利子の観念をとり入れたものも合理的な方法であるといえる。」と論を展開、最終結論として次のように意見を集約している。

「退職金費用の期間配分の具体的基準については、このように唯一の基準のみをもって合理的であるとするのは困難であるので、減価償却の方法の場合と同様に合理的と認められる諸方法につき、その選択的適用を認めるべきであると考えられる。

このような考え方から、退職金費用の期間配分に当たっては、次に述べるような方法によって、従業員が将来退職した場合に支給される退職金が、当該従業員が在職する期間中における各期の費用として合理的かつ規則的に期間配分されるように努めるべきである。」

5 個別問題における退職金費用の期間配分の具体的基準

個別問題は、次に掲げる3つの基準を、退職金費用の期間配分の具体的基準とし、その内容を詳述している。

- ① 将来支給額予測方式
- ② 期末要支給額計上方式（支給倍率加味方式）
- ③ 現価方式

①の将来支給額予測方式とは、

「将来の退職金を各期に支給される給与額を基準として期間配分する方法である。具体的には、従業員の全勤続期間における給与総支給額(将来の給与支給額は見積りによる。)をもって当期に支給された給与額を除いた割合を、従業員が将来退職する場合に支給されるべき見積退職金の総額に乗じて算出した金額をもって毎期の退職金費用として計上する方法である。」

そして、これには次のような注が付されている。「この方法によった場合においては、従業員が将来退職する場合に支給されるべき退職金及び昇給率を予測する必要があるため、高度の推定計算をとり入れなければならないので、実務においては保険数理専門家の援助が必要である。」

次に、

②の期末要支給額計上方式（支給倍率加味方式）とは、

「期末現在において全従業員が退職するとした場合の退職金要支給額（以下単に「期末要支給額」という。）と前期末におけるその額との差額をもって毎期の退職金費用として計上する方法である。実務においては、前記の将来支給額予測方式のように推定計算によって退職金費用を期間配分する方法を採用することは一般に困難であるので、予測を用いずに現に把握できる数値をもって期間配分計算を行なうこの方法によるのが通常実際的であると考えられる。」

この方法は、本来従業員の全勤続期間における給与総支給額に対する各期の給与額の割合と退職金の支給倍率との二つの基準によつて将来の退職金を期間配分する方法である。全員が一時に退職することを仮定して、期末現在の従業員の給与月額に退職金支給倍率を乗じて期末要支給額を計算することは、単なる計算上の便宜である。」

最後に、

③の現価方式とは、

「前記の将来支給額予測方式又は期末要支給額計上方式に利子の観念をとり入れた方法である。具体的には、将来支給額予測方式又は期末要支給額計上方式によつて各期への費用配分額として計算された金額を退職金支給予定時期までの期間及び一定の割引率によつて現在価値額に割り引き、この現在価値額と期首退職給与引当金の利子相当分の金額とを合計した金額をもつて毎期の退職金費用として計上する方法である。」とし、

「この方法は、基本的には、減価償却計算における複利法のように退職金費用の計算に利子の観念を導入したものであるが、同時にこれは、退職金債務が通常極めて長期の将来の支出に対する債務であるから、これを現在価値で評価すべきであるという考え方にも合致することになる。」と結んでいる。

個別問題は、以上のように3つの基準を列挙し、いずれの基準も退職給与引当金の設定基準として妥当なものとしたが、それ故に「退職給与引当金の設定については、いずれの方法を採用するかによつてその設定額に相当の開きが認められるので、その設定方法について財務諸表に注記をすることが妥当である。」と続けている。

6 学校法人会計における個別問題の採用

以上が、個別問題における企業会計における退職給与引当金の設定に係る見解であるが、委員会報告第9号及び第31号は、この見解による会計処理を学校法人会計における会計処理として妥当としたのである。

ここで留意したいのは、委員会報告第9号には、「期末要支給額の100%」又は「期末要支給額の50%」を退職給与引当金として計上する云々は全く述べられていないことである。さらに、このことは、委員会報告第31号についても同様である。ただし、委員会報告第31号には、注記としての記載が次のように求められているが、この記載は、会計処理としての取扱いではないことは言うまでもないであろう。

「私学退職金団体に加入していない場合の(注記)記載例

期末要支給額〇〇円の〇〇%を計上している。」

注記は、委員会報告第31号において退職給与引当金の設定基準として個別問題の3つの基準を認めたのであるから当然であるが、この第31号の注記例が「期末要支給額〇〇円の〇〇%」とされていることに注目したい。

では、「期末要支給額〇〇円の〇〇%」の注記例は、何を物語っているのであろうか。

7 期末要支給額の100%と50%

多分、日本公認会計士協会は、委員会報告第31号の公表時、退職給与引当金の設定基準として「期末要支給額〇〇円の〇〇%」が多くの(若しくはほぼ全部の)学校法人において採

用されているものと推定したからではないだろうか。実は、委員会報告第9号の公表の頃、学校法人会計において退職給与引当金の設定基準が語られるときには、「期末要支給額の〇〇%」云々が常に口端にのぼり、さらに期末要支給額の100%でも50%でもそのどちらの割合をもってしても、その計上された退職給与引当金の設定妥当性について大方の賛同が得られていた。

期末要支給額の100%と期末要支給額の50%とでは、検討するまでもなくその差は倍であり、何故このように大きな開きがある基準がともに妥当な会計処理として認められたかが疑問になる。

それは当時の法人税法の退職給与引当金の設定が、期末要支給額の50%で定められており、また、個別問題もがこの基準を認めていたからであろうが、ただ単にこれだけでその妥当性がありとされたわけではない。期末要支給額の50%にそれなりの論拠があり、それ故の妥当評価である。次にこの妥当評価論拠を先の個別問題でみてみよう。

「わが国企業における退職給与引当金の設定方法は、ほとんど法人税法の規定する方法によっているが、この方法は、その基本的な考え方においては、期末要支給額計上方式に現価方式を結合した方法と異なる。

ただし、法人税法における期末要支給額の算定方法は、従業員の全員が自己都合により退職するとした場合を前提とし、かつ、期末要支給額に割引率を適用して計算した現在価値額が、期末要支給額の二分の一に相当する金額となることを前提としている。

本来、企業が現価方式によって退職給与引当金を設定する場合には、企業の実態に応じた割引計算を行なうべきものである。法人税法の定めるところによって画一的な計算に基づいて退職給与引当金を設定した場合には、企業によっては必ずしもその実態に適合していない場合が生じる。

しかしながら、当該企業の従業員の在職年数の構成等が、現行税法基準の計算根拠と大差のない場合その他企業が退職給与引当金を独自に計算するだけの実益が認められない場合には、平均的に定められている現行法人税法の基準によることが便宜と考えられる。」

個別問題は、退職給与引当金の設定基準を先のように3つ挙げ、その中の期末要支給額計上方式に現価方式を結合した方法の便宜としての税法基準すなわち退職金期末要支給額の50%を企業会計の退職給与引当金の設定の妥当基準として認めたのである。学校法人会計も同様の思考を経ての妥当基準としての認容であり、かつ、3つの基準での設定額に相当の開きが認められることを承知の上での認容である。個別問題は、これを「退職給与引当金の設定については、いずれの方法を採用するかによってその設定額に相当の開きが認められるので、その設定方法について財務諸表に注記をすることが妥当である。」としたことは先に述べたとおりである。

8 期末要支給額の50%についての法人税法の考え方

法人税法における退職給与引当金制度は、平成14年度の税制改正で廃止され、現在ではその引当額については損金として認められていない。しかし、学校法人会計基準が定められ、学校法人会計での退職給与引当金の設定額を検討していた当時の法人税法はその損金計上累積限度額を期末要支給額の50%としていたことは上記の通りである。さらに、この割合を目安として上記のようにその設定基準が学校法人会計で認められたのも事実である。そ

ここで、当時の法人税法の50%がどのような考え方で決定されていたかを、「法人税法昭和42年版」(吉国二郎著・財経詳報社)494～495頁でみてみよう。

「退職給与引当金を完全な負債性引当金と考えて、その累積限度額は各事業年度末における退職給与金の要支給額の累積額の総額とすべしとする主張もありうるであろう。しかしながら、さきにも述べたように退職給与引当金の性格を負債性引当金と見るにしても、その退職金支払の債務は現在発生はしていても、退職により確定する停止条件付債務である。したがって、将来支出する金額をあたかも現在支給するように評価して積み立てること、すなわち「退職金要支給額全額」を積み立てることは必ずしも必要でなく、したがってまた適当でもないと考えられる。すなわち、その引当ては将来確定すべき債務を現在価値に評価した上でこの評価額を積み立てることをもって十分と考えるべきである。このような観点から昭和31年の税制改正において、退職給与引当金の累積限度額はその事業年度の末日における退職給与金の要支給額総額の2分の1相当額とすることに改正されたのである。

(注) 昭和35年の税制調査会第一次答申は、この関係を次のように説明している。たとえば、すでに在職年数4年の従業員は、退職までの平均勤務予定年数が8年であった場合、また退職規定による在職4年についての期末退職給与金要支給額は10万円であった場合、その要支給額は名目的には10万円であるが、これは8年後に支払われるものであるから、現在価値に評価すると $10万円 \times 0.5403$ [年利8%の8年の複利現価] = 54030円すなわち10万円ではなく54,000円を現在準備すればよいことになるのである。この場合、現在引き当てるべき金額の期末要支給額に対する割合は54.03%となる。いわば期末要支給額のほぼ半分を引き当てればよいこととなるのである。このような計算を現在の全企業の在職者について、①在職年数、階級別の在職者分布、②モデル退職金額、③退職までの平均勤務予定年数を基礎とし、利子率を8%として計算すると、全企業の全従業員では引き当てるべき金額は期末退職金要支給額の50.8%となる。在職年数別のモデル、退職金の金額のウェイト、平均残存勤務予定年数、在職年数別のウェイトが総合されてこのような結果となるのである。(中略) 現行の制度は、したがって退職金支払いのための概括的な準備金ではなく、以上の現価方式による負債性引当金として一応説明できる引当てが行なわれていることとなる。なお、この方式では平均在職予定年数で現価しているので、平均在職予定年数が明日退職する者から予定の倍に達した後に退職するまでの年数の平均であることを思えば、明日退職する者については現在割引をしない金額が引き当てられているということもできる。在職年数分布、退職までの勤務予定年数等は個別の企業についてそれぞれ異なるので、現行の累積限度の制限がすべて企業に妥当するものであるかどうかには問題がある。しかしながら企業が個別にこれらの計算を行なうことは困難であり、保険数理的にも対象人員が少ないため成り立ちえないであろう。したがって、調査会としてはこの2分の1について現在のところ改正を加える必要はないと判断した。

このような税制調査会の結論によって、2分の1の制限は新法においても踏襲されることとなる。なお、この調査会の計算の基礎となった全企業の在職者分布は、民間給与実態調査(昭和33年の在職分布)を基礎とし、昭和24年および昭和29年の労働省「個人別賃金調査」を用いて分布を細分したもの、全企業のモデル退職金は、中労委「退

職金及び年金事情調査（昭和31年）」のモデル退職金を用い、全企業の退職までの予定年数は「個人別賃金調査（昭和29年）」を用いて試算された資料をもととし、これらの資料に基づいて計算を行なったものである。」

9 期末要支給額の100%基準以外の基準の廃止

以上、委員会報告第31号では、第9号で認めていた退職給与引当金の設定基準としての3つの基準<①将来支給額予測方式、②期末要支給額計上方式(支給倍率加味方式)、③現価方式>を、そのまま認めることを確認するとともに、実務では多くの学校法人は、②の期末要支給額基準(期末要支給額の100%とする方法)と、これに③の現価方式を結合した方法(期末要支給額の50%とする方法)を採用しているのではないかと推測したのではないだろうか。

事実このような取扱いが、退職給与引当金設定の基準としての学校法人会計での長い間の実務であったが、文部科学省は、平成23年2月17日付けで通知「退職給与引当金の計上等に係る会計方針の統一について」(22高私参第11号)を発出し、「各学校法人の退職給与規程等に基づいて算出した退職金の期末要支給額の100パーセントを退職給与引当金として計上すること。」と定め、退職給与引当金の計上基準を統一した。

統一の理由として、通知はその前文で「学校法人における財務情報等の公開の進展、会計処理等の取扱いが各学校法人によって異なることによる不明確さやわかりにくさの解消等の観点から」としている。

退職給与引当金の計上等に係る会計方針の統一について(通知)

22高私参第11号

平成23年2月17日

文部科学大臣所轄各学校法人理事長 殿

文部科学省高等教育局私学部参事官 伊藤 勲

学校法人会計基準においては、退職給与引当金の計上基準及び有価証券の評価方法並びにデリバティブ取引に係る損失の処理科目及び表示について、その取扱い又は処理方針が示されていないことから、これまで各学校法人に委ねられていましたが、この度、学校法人における財務情報等の公開の進展、会計処理等の取扱いが各学校法人によって異なることによる不明確さやわかりにくさの解消等の観点から、これらの会計処理等については、下記のとおり統一した取扱いとすることとしました。

ついては、統一の趣旨及び内容等を御了知の上、適切に処理されるようお願いいたします。

なお、別途、日本公認会計士協会がこの通知に係る実務指針等を公表する予定ですので、御参照ください。

(1) 退職給与引当金の計上基準

退職給与引当金の計上基準について、財団法人私立大学退職金財団（以下「私大退職金財団」という。）又は各都道府県ごとに設立された私立学校退職金団体（以下「私学退職金団体」という。）に加入している学校法人においては、以下の取扱いによること。それ以外の場合においても本通知の趣旨を踏まえ、明瞭かつ適切に処理すること。

- 1) 各学校法人の退職給与規程等に基づいて算出した退職金の期末要支給額の100パーセントを退職給与引当金として計上すること。なお、私大退職金財団に加入している学校においては必要な調整計算を行い、いわゆる積立方式を採用している私学退職金団体に加入している学校においては、各団体から交付される額を控除すること。
- 2) 平成22年度末における退職金の期末要支給額の100パーセントを基にして計算した額と、平成22年度末における退職給与引当金の残高との差額（以下「変更時差異」という。）については、大科目「人件費」のうちに、新たに小科目として「退職給与引当金特別繰入額」を設けて表示すること。

また、この通知を受けて日本公認会計士協会は、平成23年5月17日、学校法人委員会実務指針第44号「「退職給与引当金の計上等に係る会計方針の統一について(通知)」に関する実務指針」を公表し、期末要支給額の100%基準への移行後の実務指針を示している。そして、この指針では、「本指針の適用をもって、学校法人委員会報告第31号「学校法人の退職給与引当金に関する会計処理および監査上の取扱いについて」は平成23年5月17日付けで廃止する。」とその廃止を明らかにしているが、委員会報告第31号や第9号で示してきた100%基準以外の退職給与引当金の設定基準の廃止についてその理由を何ら解説していない。文部科学省通知が発出されたのであるから、従来認めてきた他の計上基準の廃止についての見解公表は必要なしとしたのであれば、理論をもって会計処理指針を示し、その指針による監査を実施してきた日本公認会計士協会の監査に対する基本的な取扱いの姿勢はどこに行ったのであろうか。

期末要支給額の50%基準は、個別問題にも説かれているように、期末要支給額計上方式に現価方式を結合させたものであり、現価方式は委員会報告第9号で会計処理として妥当と認識した当時はもちろん現在でも、さらにまた企業会計でも妥当とされる負債額の計算方式であることを考慮すると、ただ単に廃止とするのはいかなるものであろうか。

ただし、期末要支給額を現価に割り引いた額を期末要支給額の50%としたのは、税制一次答申にあるように年利8%での現価であり、退職までの平均勤務予定年数の8年をそのまま容認するとしても現在の利子率からするとその計算される額には大きな差異があり、現在では50%基準そのものの妥当性には疑問があることには首肯できる。

※ 例えば、税制一次答申の検討において退職給与引当金の計上額を算定する際の条件のうち利子率を除く他の条件をそのままにして利子率のみを仮に「8%」から「1%」とすると複利現価率は「0.9253」=93%、「2%」とすると複利現価率は「0.8535」=85%となる。50%基準の50%の複利現価率は現状からすると大きく乖離していることが分かる。

企業会計における現価方式に対する考え方：

退職給付に係る会計基準の設定に関する意見書

(平成10年6月16日・企業会計審議会)

一 経緯

当審議会は、企業年金に係る会計基準について検討することとし、平成9年2月以降審議を行ってきた。当審議会では、昭和43年に個別意見書「退職給与引当金の設定につ

いて」(以下「個別意見書」という。)を公表しているが、今回の審議にあたっては、企業年金を含む従業員の退職給付全般について検討を行い、平成10年4月に「退職給付に係る会計基準の設定に関する意見書(公開草案)」を公表して、広く各界の意見を求めた。

当審議会は、寄せられた意見を参考にしつつ更に審議を行い、公開草案の内容を一部修正して、これを「退職給付に係る会計基準の設定に関する意見書」として公表することとした。

四 会計基準の要点と考え方

2.(3) 現価方式の採用

退職給付は支出までに相当の期間があることから、退職給付債務及び退職給付費用の計算方法としては、一定の割引率及び予想される退職時から現在までの期間に基づき現在価値額に割り引く現価方式がある。この現価方式は、個別意見書においても認められており、現在の退職給与引当金の計算においても慣行として広く利用されている。また、企業年金制度においても、一般に割引現在価値の考え方を財政計算に用いていることにかんがみ、退職給付費用の計算は現価方式を原則とすることとした。

10 委員会報告第19号における退職給与引当金

委員会報告第19号は、私学退職金団体に加入する学校法人の退職金団体へ支払う掛金等並びに退職金団体から受ける交付金の会計処理(後述)と退職給与引当金の会計処理に関する昭和50年5月7日付けの取扱いである。

委員会報告第19号では、退職給与引当金の計上にあたっては、「退職金支給規程に基づいて算出した会計年度末日の退職金相当額から、当該年度末日において私学退職金団体から受ける交付金相当額(当該年度末日において在職する教職員が、自己都合により同日現在で退職するとした場合に交付を受ける金額)を控除した金額を基礎とし、各学校法人の計上基準に基づいて算定する。」とされている。

要は、掛金を退職金団体に支払うことにより退職金団体から受領が予定される交付金相当額が当該学校法人が自己の退職金支給規程に基づいて算出した退職金相当額と同額であるならば、教職員の退職によって支給しなければならない退職金は退職金団体からの交付金で手当てできるのであるから、学校法人が退職金としての負債は認識しなくてよい。退職給与引当金は計上を要しないということである。

したがって、算出退職金相当額と交付金相当額とに差額があるならば、当該学校法人は教職員の退職にあたり受領する交付金を超えて退職金の支払いをしなければならないのだから、その差額については、負債認識し、退職給与引当金を計上しなければならないとしたのである。(委員会報告第19号1.(4))

そして、その差額としての退職給与引当金の認識負債額は、当該学校法人の退職給与引当金の計上基準に基づき、すなわち、例えば当該学校法人の退職給与引当金の計上基準が期末要支給額基準であればその差額の100%を、期末退職金要支給額の50%基準であればその差額の50%※を計上額とすることを求めたのである。(委員会報告19号1.(4))

※H23年文科省通知(22高私参第11号)により、その差額の計上は100%基準(期末要支給

額計上基準)のみに改められたので、H23年度からは50%で退職給与引当金を計上できないので留意したい。

学校会計委員会報告第19号（昭和50年5月7日）

「私学退職金団体に対する負担金等に関する会計処理及び監査上の取扱いについて」

私学退職金団体は、各都道府県ごとに、いずれも民法第34条に定める社団又は財団により設立されたものであり、各団体の運営方法は、それぞれの定款、寄附行為及び業務方法書等（注）により一律ではない。したがって、これらの団体に対して学校法人が支出する負担金又は学校法人が受ける交付金は、各都道府県の助成方策又は私学退職金団体の資金事情等により異なるが、各団体の現状にかんがみ、これらに関する会計処理及び監査上の取扱いを次のとおりとする。

1. 会計処理及び表示

(1)～(3) …略…

(4) 退職給与引当金の計上にあたっては、退職金支給規程に基づいて算出した会計年度末日の退職金相当額から、当該年度末日において私学退職金団体から受ける交付金相当額（当該年度末日において在職する教職員が、自己都合により同日現在で退職するとした場合に交付を受ける金額）を控除した金額を基礎とし、各学校法人の計上基準に基づいて算定する。

以上を取り纏めると、この取扱いは次のようになる。

- ①学校法人の退職給与引当金の計上基準による負債認識額と加入する退職金団体からの交付金相当額が同額の場合は、退職給与引当金を計上しない。
- ②学校法人の退職給与引当金の計上基準による負債認識額と加入する退職金団体からの交付金相当額が同額でない場合（[負債認識額 > 交付金相当額]の場合…「負債認識額 < 交付金相当額」の加入は団体が認めていない…）は、負債認識額と交付金相当額の差額を当該学校法人の退職給与引当金計上基準※により計上する。

※H23年文科省通知(22高私参第11号)により、この計上基準は期末要支給額の100%基準すなわち期末要支給額計上基準のみになったので留意したい。

まさに、この制度を、企業会計の退職給付に係る会計基準の取扱いにいう外部拠出型の制度と同様に取り扱ってきたのである。次は、企業会計審議会が公表した「退職給付に係る会計基準の設定に関する意見書」（昭和60年6月16日）及び企業会計基準委員会等が公表した「中小企業の会計に関する指針」（平成23年7月20日）である。

「一方、中小企業退職金共済制度を採用している企業や確定拠出型の企業年金制度を採用している在外子会社もある。本基準では、このような将来の退職給付について拠出以後に追加的な負担が生じない外部拠出型の制度に関する会計処理は示していないが、当該制度に基づく要拠出型をもって費用処理することが適当であると考えられる。」（上記意見書）

「中小企業退職金共済制度、特定退職金共済制度及び確定拠出年金制度のように拠出以後に追加的な負担が生じない外部拠出型の制度については、当該制度に基づく要拠出額である掛金をもって費用処理する。ただし、退職一時金制度等の確定給付型と併用している場合には、それぞれ会計処理する必要がある。なお、退職一時金の一部を中小企業退職金共

済制度等から支給する制度の場合には、期末自己都合要支給額から同制度より給付される額を除いた金額によることとなる。」(上記指針)

11 委員会報告第29号における退職給与引当金

(1) 調整計算の考え方

委員会報告第29号は、財団法人私立大学退職金財団に加入する学校法人の財団へ支払う掛金等並びに財団から受ける交付金の会計処理(後述)と退職給与引当金の会計処理に関する昭和58年3月29日付けの取扱いである。

私立大学退職金財団は、私立大学に勤務する教職員の退職金を交付することを目的として昭和56年8月28日に設立された財団法人(現特例財団法人)である。委員会報告第29号は、前項10の委員会報告第19号で触れられているように退職金交付をする同様な退職金団体が既に存在しているにも係わらず、この財団については委員会報告第19号と異なった会計処理を求めたものである。

では何故、日本公認会計士協会は、同じような退職金団体を2つに分けて異なる会計処理を求めたのだろうか。その理由として、委員会研究報告第22号質問1は、「退職金団体の財政方式には、事前積立方式と賦課方式があるとされている。」、そして、「私立大学退職金財団は加盟学校法人の拠出金のみによる賦課方式(修正賦課方式)を採用」、「賦課方式は年度ごとに実際に退職する教職員に対して必要とされる交付金の額に見合うだけの資金を加入学校法人に配分し徴収する方式であって、ここには退職金費用の期間配分の思考はない。したがって、また、将来必要とされる交付金の資金の準備も持たない。会計上は現金基準による退職金の計上とも見られるが、この場合、その掛金の計上をもって退職給与引当金の設定に替えることは議論の多いところと考えられる。」とし、事前積立方式を採用しているとされる委員会報告第19号とは異なった会計処理となるとしている。これを筆者なりに大胆に読み替えると、要は私立大学退職金財団による退職金制度は、先の企業会計審議会の退職給付に係る会計基準の設定に関する意見書にいう「将来の退職給付について拠出以後に追加的な負担が生じない外部拠出型の制度」とは認められないが故に、学校法人が自らの責任で資金運用をしているのと同様であるとしたのではないだろうか。

よって、退職金財団は退職金制度においては学校法人にとっては単に資金的な機能を持つのみであるから、学校法人の退職給与引当金の計上にあたっては退職金財団への加入云々は一切考慮せずに会計処理を行いなさい。しかしながら、退職金財団への毎年度の掛金支払額や退職金財団からの交付金受領額が計上引当金に全く関係ないかというところを言い切れないので、退職給与引当金の計上後に事後的な調整計算を行いなさい。その調整計算の取扱いを示すとしたのが、この委員会報告第29号である。

したがって、退職給与引当金は従来から採用してきた計上基準によって会計処理し、退職金財団への支払負担金は登録料と掛金に区分し、そのうちの掛金は加入時より引当金計上時までの累積額を退職金支払いのための外部運用と理解して、退職金の負債認識額(退職給与引当金の計上額)から控除し、その控除後の金額を退職給与引当金とする。しかし、加入時より引当金計上時までに教職員の退職により交付金を受領することもあるだろう。この交付金の受領額は掛金の外部運用額の返還であるので、先の控除計算の[掛金累積額]は[掛金累積額－交付金累積額]でなければならず、この関係を委員会報告第29号は次の

ように示すのである。

「退職給与引当金は、従来採用してきた基準によって計上することとし、なお、財団に対する掛金の累積額が交付金の累積額を上回る場合、その上回る額に相当する金額を、年度必要繰入額から控除して、退職給与引当金を計上するものとする。

ただし、この繰入額の調整計算は、金額に重要性が認められない場合は、行わないことができる。」

(2) 調整計算の算式と引当金繰入額

ここで、上記を例題で検討してみよう。

a …前期末退職給与引当金	9900
b …当年度退職に基づく取崩	100
c …財団に加入なしとした場合の当期末退職給与引当金	11000
d …掛金累積額 (－)	250
e …交付金累積額 (＋)	200

上述の筆者の説明によると、退職給与引当金計上額の計算は次のようになる。

退職給与引当金 (A)

$$\begin{aligned} &= (\text{財団に加入なしとした場合の退職給与引当金}) - (\text{掛金累積額} - \text{交付金累積額}) \\ &= (c) - (d - e) \\ &= (11000) - (250 - 200) \\ &= 10950 \end{aligned}$$

しかし、委員会報告第29号の退職給与引当金計上額の計算は次の通りである。

退職給与引当金 (B)

$$\begin{aligned} &= (\text{当期繰入前の退職給与引当金}) + ([\text{当期必要繰入額}] - [\text{掛金累積額} - \text{交付金累積額}]) \\ &= (a - b) + ([c - (a - b)] - [d - e]) \\ &= (9900 - 100) + ([11000 - (9900 - 100)] - [250 - 200]) \\ &= (9800) + ([11000 - (9800)] - [250 - 200]) \\ &= (9800) + ([1200] - [50]) \\ &= 10950 \end{aligned}$$

このように両式を見ると何か異なった引当金の算出をしているようであるが、計算の過程は別として、負債認識額の算出結果は同じである。

退職給与引当金 (A) は、

まず、当期の繰入額 ($1200 = 11000 - (9900 - 100)$) を算出し、それを退職給与引当金繰入額 (1200) として消費支出に計上し、必要退職給与引当金 (11000) を確定。その後、この必要退職給与引当金 (11000) から (掛金累積額 250 - 交付金累積額 200) を控除して、最終的な退職給与引当金 (10950) を確定。最後に、この最終的な退職給与引当金 (10950) と先の必要退職給与引当金 (11000) との差額を退職給与引当金戻入額 (50) として消費収入に計上する。よって、この過程の仕訳は次のようになる。

退職給与引当金繰入額	1200	退職給与引当金	1200
退職給与引当金	50	退職給与引当金戻入額	50

退職給与引当金 (B) は、

まず、当期の繰入額 ($1200 = 11000 - (9900 - 100)$) を算出し、それを必要退職給与引当金繰

入額(1200)として仮計算し、その後、この仮計算された必要退職給与引当金繰入額(1200)から(掛金累積額250-交付金累積額200)を控除して、退職給与引当金繰入額(1150)を確定。この繰入額(1150)を当期の引当金繰入前の退職給与引当金(9800=9900-100)に加算して最終退職給与引当金を確定。

よって、この過程の仕訳は次のようになる。

退職給与引当金繰入額	1150	退職給与引当金	1150
------------	------	---------	------

委員会報告第29号の委員長解説は、これを次のように解説する。

「掛金が交付金を累積額において上回る場合の調整方法について、公開草案の段階では、いったん従来の基準により計上した年度末の退職給与引当金から調整金額を取り崩すという方法が示されていた。しかし、この方法によると、退職給与引当金繰入額と退職給与引当金取崩額(雑収入)とが消費収支計算のうえで、ふくらんでしまうことになる。このことは掛金の拋出額を「みなし退職金」と考えれば必ずしも妥当性を欠く処理とは言えないのであるが、いたずらに消費収支をふくらますことより、むしろこれらを相殺して表示した方がよりよいとの判断から、退職給与引当金への必要繰入額からあらかじめ調整額を控除する方法に変更されたのである。」

結果はいずれも同じになるのであるからどちらの方法でもよいと言えるが、思考の順序からして筆者が説明してきた(A)式による方法(委員長解説による公開草案による方法)の方が理解しやすいし、両建て計上の弊害?は繰入額と戻入額の相殺表示を認めれば解決するのであるから、敢えて草案での(A)式による方法を(B)式による方法に変更する必要もなかったのではないだろうか。

(3) 財源が掛金である交付金

なお、期末要支給額に加減する調整額(掛金累計額-交付金累計額)の算出基礎である交付金累計額に委員会実務指針1-1は「(財源が掛金であること。)」とその範囲を制限している。ここで、財源が掛金であることとその範囲が限定されるということは、交付金の財源に掛金でないものがあるということである。

私立大学退職金財団は、財団の退職資金準備特定資産を退職資金として交付すると財団報H22.12で退職金財団報(22.12.15号)が公表している。そして、この交付額は学校法人が財団を脱退する際の特別還付金または特別納付金の算定に含めないと財団がしていることから、交付金の財源は掛金でないと扱われることとなる。よって、退職給与引当金の算定の際に交付金の交付は掛金の戻りと解されていることからして、財源が掛金でない交付金は調整額算定の基礎交付金から除くと定められたものであろう。留意したい。(私学振興共済事業団「私学月報23.2.1号」参照)

(4) 調整額の控除・付加

さて今一度、上記の退職給与引当金の算出式に戻ることとする。

(A)式でも(B)式でもいずれの式にも(掛金累積額250-交付金累積額200)の調整がある。そして、この調整額の調整について、委員会報告第29号では「財団に対する掛金の累積額が交付金の累積額を上回る場合」「その上回る額に相当する金額を、年度必要繰入額から控除」するとしている。この文言をそのままに解釈すると、この調整計算は、財団に対する掛金の累積額が交付金の累積額を上回る場合のみ、その上回る額に相当する金額を、年度必要繰入額から控除することを求めていることになり、財団に対する掛金の累積額が交付金の累積額を上回らない場合にはその調整は求められないこととなる。にもかかわらず、

上述の委員会報告第29号の委員長解説では、財団に対する掛金の累積額が交付金の累積額を上回らない場合には、退職給与引当金繰入額からの調整額の控除ではなく、退職給与引当金繰入額への調整額(交付金累積額－掛金累積額)の付加を求めている。

[当期必要繰入額－(掛金累積額－交付金累積額)]で(掛金累積額－交付金累積額)がマイナスの場合は、そのマイナス額の控除(－)なのだから、算式の上での結論も必要繰入額が増加することになる。この点の委員長解説の原文を見てみよう。そこでは、「なお、掛金の累積額が交付金の累積額を下回る場合もありうるが、この場合には、その差額を退職給与引当金に追加して計上することとなる。本報告の本文ではそこまで触れていないが、その理由は、実際にそのようなケースはまれであると考えられるからである」と解説している。実務にあたり留意したい取扱いである。

(5) 必要繰入額と繰入調整額

さらに、この調整計算にあたって次の委員長解説にも留意しなければならない。この委員会報告第29号は、このようにやたら委員長解説に報告本文が触れていない取扱いを定め、報告本文のみで取扱いが完結しないのには問題がある。

「また控除すべき繰入調整額が必要繰入額を上回る場合には、退職給与引当金に繰り入れるべき金額がなくなるもののほかに、理論的には取崩しをすべき金額が残ることになるが、本報告は、調整計算はあくまで必要繰入額の範囲内で行うことを予定しており、この調整ができなかった金額について退職給与引当金を取り崩して消費収入に計上することは考えていない。このことは、新設大学が新設と同時に財団に加入した場合には、多分、退職給与引当金への繰入額は生じないであろうことと、掛金のある部分を資産計上することを否定する考えに通じるものである。」

(6) 調整計算のまとめ

以上、調整計算に触れたが、要は「掛金累積額と交付金累積額の差額」については、退職給与引当金繰入額を減算する場合も加算する場合もあるが、調整計算によってマイナスの退職給与引当金繰入額(すなわち退職給与引当金戻入額)は予定していないということである。

したがって、委員会報告第29号における「財団に対する掛金の累積額が交付金の累積額を上回る場合、その上回る額に相当する金額を、年度必要繰入額から控除して、退職給与引当金を計上するものとする。」という文言にこだわることなく、[当期必要繰入額－(掛金累積額－交付金累積額)]の算式のまま退職給与引当金繰入額を算出し、退職給与引当金繰入額として計上するが、この算式の答えがマイナスになることは予定していないのであるから、この算式がマイナスの場合は当期繰入額を「0」とすることになる。

また、この調整計算は、調整計算という性格上「金額に重要性が認められない場合は、行わないことができる。」とされている。このようなケースで一般的に採用される重要性の考え方であり、取り立てて検討すべきまでもない通常取扱いである。

委員会報告第29号

私立大学退職金財団に対する負担金等に関する会計処理及び監査上の取扱いについて

I 趣 旨

昭和56年8月28日に設立された「財団法人私立大学退職金財団」(以下「財団」という。)

は、「各大学法人からの拠出金により、私立大学等に常時勤務する教職員の退職金給付に必要な資金を学校法人に交付し、退職金の最低を保障する制度の確立を図り、教職員の待遇の安定と改善に資することを目的とする……」（財団設立趣意書による。）とされており、加入学校法人は年々負担金を支払うことを条件に退職金支給について資金面での保証を付与されたものと考えられる。

II 会計処理及び表示

1. 負担金について …略…
2. 交付金について …略…
3. 退職給与引当金について

退職給与引当金は、従来採用してきた基準によって計上することとし、なお、財団に対する掛金の累積額が交付金の累積額を上回る場合、その上回る額に相当する金額を、年度必要繰入額から控除して、退職給与引当金を計上するものとする。

ただし、この繰入額の調整計算は、金額に重要性が認められない場合は、行わないことができる。

(7) 調整計算と部門

なお、委員会研究報告第22号(当初は昭和59年3月学校法人会計問答集(Q&A)第2号)質問2は、調整計算は部門別に行うのか法人全体で行い部門按分するのかを設問として、掛金の累積額と交付金を部門別に直接把握して調整計算を行うとしている。ただし、掛金の部門での直接把握にあたっては、これまでの部門間の教職員異動を考慮せず、今までに部門毎に把握してきた掛金累積額に本年度掛金を加算することをもって可としている。また、部門間の人事異動が頻繁にある等学校法人の特殊事情がある場合には、例外的に按分計算も認めるとしている。

委員会研究報告第22号：質問2

退職給与引当金繰入額の調整計算は、原則として部門別に直接調整額を把握して行うことが妥当と考えられる。

調整額を個別の教職員ごとに把握し、これを部門ごとに集計して調整計算を行うという考え方については、掛金累積額の個人別把握は可能であるが交付金はすでに退職した者に係るものであり在職者について発生したものではないので、個人別に対応させる調整計算ができないところから適切ではない。

これに対して、法人全体に係る掛金の累積額と交付金の累積額の差額としての調整額を各部門に一定の基準で配分する方法によって部門別の調整額を把握する方法については、次のような難点がある。

- (1)「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）により、人件費については原則として按分計算が認められないこと、
- (2)人員構成、給与ベース、退職金支給条件等退職給与引当金の計算要素が各部門を通じて常に同質であるとは限らないので、学校法人全体として計算される調整額を各部門に按分する合理的基準の選択が難しいこと、
- (3)計算手続の上からも按分計算を行うよりも部門別に把握する方が簡便であると考えられること。

したがって、掛金の累積額と交付金の累積額を部門別に直接把握して調整計算を行う方法が妥当と考えられる。しかし、部門間の人事異動が頻繁に行われる場合など学校法人の特殊の事情によってこの方法を採用することが困難な場合には、例外的に按分による調整額の部門別把握の方法を採用することも考えられる。

なお、部門別に直接調整額を把握する場合において、各年度で計算された各部門別の掛金の累積額については、部門間の教職員の異動があってもその教職員に係る掛金の累積額を計算して異動先の部門に振替修正しなくても差し支えない。

12 委員会報告第19号における掛金等及び交付金

上記項10で、都道府県ごとに設立されている私学退職金団体に加入している学校法人の退職給与引当金の会計処理については検討したが、本項では、委員会報告第19号による同退職金団体に対する掛金等や交付金についての会計処理を見てみよう。

(1) 掛金等

学校法人が負担する入会金、登録料及び教職員の標準報酬に対する負担金（出資金、会費又は掛金等の名称のものを含む）等は、資金収支計算及び消費収支計算のいずれにおいても、大科目：人件費（支出）・小科目：「教員人件費（支出）」又は「職員人件費（支出）」で表示する。

そして、人件費支出内訳表においては、「教員人件費支出」「職員人件費支出」のうちに「所定福利費」「私学退職金団体掛金」等として下記のように表示する。したがって、資金収支計算書や消費収支計算書で、「教員人件費（支出）」「職員人件費（支出）」と並列して表示することは認められない。人件費（支出）と同列でなく、人件費（支出）の一部と捉えるということである。

教員人件費支出

本務教員

本 俸

期 末 手 当

その他の手当

所定福利費

私学退職金団体掛金（所定福利費に含めても可）

兼務教員

1. 会計処理及び表示（委員会報告第19号）

(1) 学校法人が負担する私学退職金団体に対する入会金、登録料及び教職員の標準給与に対する負担金（出資金、会費又は掛金等の名称のものも含む）等の支出に対する会計処理については、消費支出の部における人件費に属する小科目のうち、適当な細分科目（例えば「所定福利費」「私学退職金団体掛金」等）を用いて表示する。

(2) 交付金

教職員の退職時に学校法人が退職金団体から受ける交付金は、資金収支計算及び消費収支

計算のいずれにおいても、大科目：雑収入・小科目：「私学退職金団体交付金(収入)」等で表示する。

ただし、消費収支計算においては、この雑収入で処理した交付金と、当該退職時に処理した退職金とを相殺して、消費収支計算書において表示することができる。表示することができるという表現は、相殺表示しても相殺表示しなくても可ということである。

1. 会計処理及び表示（委員会報告第19号）

(2) 教職員の退職時に学校法人が私学退職金団体から受ける交付金に対する会計処理については、資金収支計算書の「(大科目) 雑収入」に適切な小科目(例えば、「私学退職金団体交付金収入」等)を用いて表示する。ただし、消費収支計算書において、当該教職員に支出する退職金と、これに係る雑収入中の交付金等の相当額とを相殺して表示することができる。

(3) 返還金

1. 会計処理及び表示（委員会報告第19号）

(3) 学校法人が私学退職金団体を脱退した場合等に受領する返還金に対する会計処理については、「((大科目) 雑収入」に適切な小科目(例えば、「私学退職金団体脱退返還金」等)を用いて表示する。ただし、当該返還金に係る退職金の支出がある場合には、消費収支計算書において、前記(2)のただし書に準じて表示することができる。

13 委員会報告第29号における掛金等及び交付金

前項で委員会報告第19号における退職金団体に対する掛金や交付金についての会計処理を見たので、本項では、私立大学退職金財団に加入している学校法人の掛金等及び交付金の会計処理を委員会報告第29号でみてみよう。

(1) 掛金等

学校法人が退職金財団に支払う加入金、登録料及び掛金は、資金収支計算及び消費収支計算のいずれにおいても、大科目：人件費(支出)・小科目：「教員人件費(支出)」又は「職員人件費(支出)」で表示する。

そして、人件費支出内訳表においては、「教員人件費支出」「職員人件費支出」のうちに「私立大学退職金財団負担金」等として下記のように表示する。したがって、資金収支計算書や消費収支計算書で、「教員人件費(支出)」「職員人件費(支出)」と並列して小科目で表示することは認められない。委員会報告第19号でも述べたように、人件費と同列でなく、人件費の一部と捉えるということであるが、この委員会報告第29号(委員会研究報告第22号質問5参照)では、委員会報告第19号とは異なり、所定福利費に含めての表示は予定されていない。

教員人件費支出

 本務教員

 本 俸

期末手当
 その他の手当
 所定福利費
 私立大学退職金財団負担金（所定福利費に含めるのは不可）
 私学退職金団体掛金（所定福利費に含めても可）
 兼務教員

II 会計処理及び表示（委員会報告第29号）…（研究報告第22号質問5参照）

1. 負担金について

学校法人が財団に支払う負担金（加入金（財団設立当初において支出した加入金相当額の寄付金を含む。）、登録料及び掛金をいう。）に関する会計処理については、消費支出として処理するものとし、人件費に属する小科目のうちに独立した細分科目、例えば、「私立大学退職金財団負担金」等を用いて表示する。

(2) 交付金

学校法人が退職金財団から受ける交付金は、資金収支計算及び消費収支計算のいずれにおいても、大科目：雑収入・小科目：「私立大学退職金財団交付金(収入)」等で表示する。なお、委員会報告第19号で認められた消費収支計算書におけるこの交付金と(1)の掛金との相殺表示は認められない。

委員会報告第19号の相殺表示を仕訳でみると次のようになり相殺表示が認められる成り立ちが理解できるが、退職給与引当金の計上を必須とし、退職金財団への加入を資金運用とみなす委員会報告第29号ではこの相殺は許される筈もなく、また、実質的に相殺不能である。

委員会報告第19号

退職金	×××	現金	×××	……退職金の支払
現金	×××	交付金	×××	……交付金の受入
交付金	×××	退職金	×××	……交付金・退職金の相殺

委員会報告第29号

退職金	×××	現金	×××	……退職金の支払
引当金	×××	退職金	×××	……退職金の引当金での負担
現金	×××	交付金	×××	……交付金の受入
交付金・退職金の相殺				
……交付金と相殺する退職金がなく、相殺不能				

II 会計処理及び表示（委員会報告第29号）

2. 交付金について

学校法人が財団から受ける交付金に対する会計処理については、資金収支計算書上は、大科目「雑収入」に適当な小科目、例えば、「私立大学退職金財団交付金収入」等を用いて表示する。

また、消費収支計算書上、退職金と交付金とは相殺せずに両建表示する。

(3) 未払掛金・未収交付金

(1)及び(2)の掛金及び交付金の期間帰属は、学校法人会計基準の収入及び支出の期間帰属基準である権利義務確定基準によるべきであり、よって、当年度退職により当年度の退職金額が確定したがその退職金が未払の場合の当該未払額は未払金に計上し、その退職等事実に応じて交付される交付金が未収の場合の当該未収額は未収入金に計上する。このことについては、研究報告第22号質問4が明らかにしている。

なお、この質問4は、ここでの未払金、未収入金の計上額と実際の支払額とに金額の差異が生じた場合には、当該差額については、未払金、未収入金を計上した翌年度の掛金又は交付金を加減するとしている。

研究報告第22号(当初問答集(Q&A)第2号)質問4

私立大学退職金財団からの交付金は、同財団に登録されている教職員の退職に基づいて交付される。したがって、交付金の計上についての会計処理は教職員の退職という事実が生じた日の属する会計年度に行うことになる。

退職した教職員に係る交付金の決定通知は、退職日から相当期間経過した後に学校法人に到着するが、これは事務手続上の問題であり年度末に退職した教職員に係る交付金は業務方法書に定められている手続によって計算される額を未収入金として、退職(未払)金に対応して計上しなければならない。

また、財団に対する掛金の支払いは2カ月遅れとなっているため当年度の2月、3月分は翌年度に支払うこととなるが、当年度の負担すべき掛金であるので当年度の未払金として計上しなければならない。

なお、これらの未収入金、未払金の計上額と実際支払額との間に金額の差異が生じた場合には、当該差額についてはそれぞれ翌年度の交付金又は掛金に加減して処理することとなる。

14 期末要支給額計上基準への変更による変更時差異の取扱い

平成23年5月17日文科省通知(22高私参第11号)により、学校法人の退職給与引当金は退職金の期末要支給額(の100%)計上基準に統一された。これによって従来より100%基準で退職給与引当金を計上してきた学校法人には何らの影響がないが、これとは異なる基準、例えば、50%基準で計上してきた学校法人では、平成23年度当初(平成22年度末)において退職給与引当金が50%計上不足となる。この計上不足額を上記文科省通知は「変更時差異」と定義するとともに、その取り扱いを定め、また、通知の取扱細部については委員会実務指針第44号が示すとしている。

(1) 変更時差異

文科省通知(22高私参第11号)によると、変更時差異とは「平成22年度末における退職金の期末要支給額の100%を基にして計算した額と、平成22年度末における退職給与引当金の残高との差額」としており、その算式は次の通りである。

$$\begin{array}{r} \text{平成22年度末における期末要支給額の100\%を基にして計算した額} \quad (\text{A}) \\ \underline{\triangle \text{平成22年度末における退職給与引当金の残高}} \quad (\text{B}) \end{array}$$

変更時差異 (A-B)

この算式で、控除額となる平成22年度末における退職給与引当金の残高(B)は、学校法人が平成22年度決算で貸借対照表に計上した金額であるので再度の検討は必要ない。

一方、この算式で控除される額となる平成22年度末における期末要支給額の100%を基にして計算した額(A)については、若干の検討が必要であり、この検討には次の3つのケース、すなわち、(a)私立大学退職金財団に加入している場合、(b) aを除く私学退職金団体に加入している場合、(c) a及びbのいずれにも加入していない場合を組上にのせなければならない。

(a) 私立大学退職金財団に加入している場合

算式の(A)は、平成22年度末における退職金の要支給額の100%に調整額(掛金累積額と交付金累積額との差額)を加減した額となる。(実務指針第44号1-2参照)

(b) aを除く私学退職金団体に加入している場合

算式の(A)は、平成22年度末における退職金の要支給額の100%から平成22年度末において受領が見積もられた交付金相当額を控除した額となる。(実務指針第44号1-2参照)

(c) a及びbのいずれにも加入していない場合

算式の(A)は、平成22年度末における退職金の要支給額の100%である。

(2) 変更時差異と引当金計算

文科省通知(22高私参第11号)は、変更時差異を上記(1)のように定義しその額を確定、かつ、後述するようにその変更時差異の処理を通常の退職給与引当金の処理とは別途にすることを示している。(実務指針第44号1-1参照)

よって、各学校法人の貸借対照表における理念上の退職給与引当金の額が平成22年度末における退職金の要支給額の100%を基にして計算した額となり、平成23年における退職給与引当金の計算は、平成22年末の退職給与引当金が平成22年末の退職金の要支給額(の100%を基にして計算した額)で計上されているものとして行われることとなる。

また、この計算に当たって、委員会報告第29号における調整額の調整計算及び委員会報告第19号における交付金控除計算には何らの変更が求められていないので、従来通りの計算方法で退職給与引当金を算出することのみに留意すればよく(実務指針第44号1-1参照)、変更時差異の処理は、次の(3)に示す考え方で退職給与引当金の計上とは切り離して全く別個に行われることになる。

(3) 変更時差異の処理

i 23年度における一括処理

文科省通知(22高私参第11号)は、変更時差異について「平成23年度において、一括計上することが困難な場合には、10年以内の期間をもって計上することができる」としているので、通知の原則処理は平成23年度における一括処理である。

一括処理の仕訳は、「(借方)退職給与引当金(特別)繰入額××(貸方)退職給与引当金××」であり、その消費収支計算書における表示は、大科目：人件費のうちに小科目「退職給与引当金特別繰入額」をもうけることとなる。(文科省通知1.(1)2)参照)

文科省通知は、表示科目を「退職給与引当金特別繰入額」と示しているため、変更時差異の表示科目はこの科目に限られ、これ以外の科目での表示は認められない。

よって、変更時差異を考慮しない通常の退職給与引当金の計算において「退職給与引当金

戻入額」が生じたからといって両者の相殺処理は認められない。実務指針第44号1-4で「退職給与引当金特別繰入額と、退職給与引当金戻入額は性格が異なるため、総額表示の原則により相殺することができない」としているところである。(実務指針第44号1-4・1-9・1-11参照…後掲)

ii 10年以内の期間における均等処理

文科省通知(22高私参第11号)によると、変更時差異は平成23年度で一括計上できない場合には「10年以内の期間をもって計上することができる」としている。また、文科省通知ではこの場合の期間毎の計上額は「毎年度均等額」を処理することとし、さらに、平成24年度以降にも均等処理する期間を変更できるとしている。ただし、変更にあっては、期間の延長は認めず短縮のみとしていることに留意したい。

なお、均等処理の仕訳も、「(借方)退職給与引当金(特別)繰入額××(貸方)退職給与引当金××」であり、その消費収支計算書における表示は、大科目：人件費のうちに小科目「退職給与引当金特別繰入額」をもうけることとなることは、一括処理における表示と同様である。

文科省通知(22高私参第11号)

2 経過措置

退職給与引当金の計上に係る変更時差異については、平成23年度において一括計上することが困難な場合には、10年以内の期間をもって計上することができることとする。この場合、変更時差異は、毎年度均等額を繰り入れること。なお、本通知を適用するにあたり定めた期間を変更する場合、延長することはできないが短縮することは差し支えないこと。

また、委員会実務指針第44号でも均等処理をする繰入年数の変更について1-9で触れており、そこでは、文科省通知の原則が平成23年度における一括処理であるから繰入年数の短縮は望ましいとしている。

さらに、この1-9では、この繰入年数短縮の推奨に続いて、なお書きで「なお、一括計上をすることを含め繰入年数の短縮は会計方針の変更に該当する」としているので、平成23年度に経過措置を適用したにも係わらず平成24年度以降に一括処理とした場合、平成24年度以降に当初の繰入年数を短縮した場合、いずれの場合も会計方針の変更であるということである。したがって、これらの場合には、「重要な会計方針の変更等」に注記が求められることになる。

実務指針第44号1-9

退職金制度の大幅改定や部門廃止等により期末要支給額が多額に減少するケースでは、変更時差異の未処理額を当該年度に一括計上することが望ましいので、一括計上をすることを含め、繰入年数を短縮することを検討されたい。なお、一括計上をすることを含め繰入年数の短縮は会計方針の変更に該当する。

また、繰入年数を短縮した後の年度においては、変更時差異の未処理額について、短縮後の期間で毎年度均等額を繰り入れなければならないこと及び多額の退職給与引当金戻

入額が生じるとしても変更時差異を処理する退職給与引当金特別繰入額と退職給与引当金戻入額とは性格が異なるため、退職給与引当金の残高に影響がないからとして相殺することはできないことに留意しなければならない。

iii 均等額計算の端数処理

なお、委員会実務指針第44号1-5では、毎年度均等額を繰り入れる場合、平成24年度以降の繰入額を一定額とし、端数は全額平成23年度で処理することとしている。

また、端数処理の位については百万円を例示にあげているが、要は学校法人の規模を考慮して決定すればよいものと理解したい。

iv 平成22年度以前の繰入計画

委員会実務指針第44号1-8は、期末要支給額の100%に満たない退職給与引当金を100%とするための年度繰入を従前より行ってきている場合の設問である。

今回の文科省通知により、前述したような方法で変更時差異が計算されるのであるから、このケースにおける従前からの繰入不足は、この変更時差異に全て吸収され、よって、従前からの繰入計画はないこととなり、今回計算される変更時差異のみの処理となることに留意したい。ただし、この1-8は、当該変更時差異を23年度以降に均等繰り入れする場合の繰入年数は、従前の繰入計画に予定されていた最終繰入年度を超えることは出来ない、すなわち、設問の従前計画の完了年度が平成25年度であるから当該経過措置の適用における最長の繰入年数は、23年・24年・25年の3年となるとしているので、このことにも留意する必要がある。

v 部門計算

学校法人に複数の部門がある場合には、変更時差異は、部門別に直接計算すべきとしているのが委員会実務指針第44号1-6である。この1-6においては設問を退職給与引当金特別繰入額の設問としているが、平成22年度末の不足額(変更時差異)の把握を部門別に直接計算すべきとしているものと理解する。項11(7)で検討した退職給与引当金計算における調整計算は部門別に行うとした考えと同じであろう。ただし、この変更時差異については、調整計算の部門別の捉え方をより広く捉えている。1-6では、これを「実務の簡便性や経済性を考慮し、一定の基準を設けて各部門に配分する方法や学校法人部門に全額計上する方法等も認められる」としている。

また、実務指針第44号1-7は、変更時差異の繰入期間は部門によって異なる年数を用いることはできないとしている。この取り扱いには異議がないが、従前の取り扱いとはいえ設問での「退職給与引当金について、これまで大学は50%基準により計上し、高校は学校負担要支給額の70%を計上していました」としているが、大学部門と高校部門とで異なる退職給与引当金の計上基準をとることができる妥当性がどこにあったのか疑問であり、このような設問を設定してよいのだろうか。設問の学校法人では、大学部門と高校部門とで現価基準による計上割合が50%と70%とその妥当性があったのであろうか。

※平成22年までは退職給与引当金が期末要支給額の100%で計上されていても50%で計上されていてもいずれでも可とされていたが、70%のように100%や50%以外の割合による引当金の計上は当該学校法人による当該割合の妥当性説明が求められていたものと筆者は理解している。

vi マイナス変更時差異

文科省通知(22高私参第11号)及び委員会実務指針第44号においては、マイナスの変更時差異については何ら触れられていない※。よって、ここではマイナスの変更時差異について少し検討してみたい。

※何も触れていないのは、このようなマイナス変更時差異が生ずるケースがないとの想定からであろうが、理論的にはあり得る話である。

学校法人が退職給与引当金の計上基準として将来支給額予測方式を適用している場合、期末要支給額の100%基準(期末要支給額計上方式)に退職給与引当金の計上基準を変えたならば、先に示した変更時差異を算出する算式ではこの変更時差異がマイナスになることもあり得ることになる。この場合、マイナス変更時差異について文科省通知(22高私参第11号)も委員会実務指針第44号もともに何も触れていないので、このマイナス変更時差異の処理は文科省通知の趣旨に沿って、一括処理又は均等処理で取り崩しを行い、退職給与引当金特別戻入額で表示すべきであろう。

15 注記

(1) 文科省通知(17高私参第1号)

退職給与引当金の成文としての注記義務は、昭和46年4月1日に公布・施行された学校法人会計基準にはなく、昭和62年8月の学校法人会計基準改正により第34条に定められたものが最初である※。その後、平成17年3月の学校法人会計基準改正により昭和62年に定められた第34条第4項は削除され、総体的な注記義務(重要な会計方針等の記載方法)となり現在に至っている。

※平成62年8月の学校法人会計基準改正では、第34条に「4 退職給与引当金については、額の算定基準を脚注として記載するものとする。」を挿入した。

平成17年5月13日付け文科省通知(17高私参第1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」は、平成17年度以降から適用される基準改正後の計算書類の作成について通知し、その中で注記については「計算書類の末尾に記載する注記事項の追加(第34条関係)」として詳細を定めている。さらに、この通知は、注記事項の記載例を別添するとともに、日本公認会計士協会が別途公表する注記に係る質疑応答の資料を参照されたいとしている。

※平成17年3月の学校法人会計基準の改正前の第34条注記は、第3節の中の第34条という位置づけ通りの貸借対照表関連注記であったが、改正後の第34条注記は、第34条が第3節にあることは変わらないが、この表題通りの「計算書類」全体の注記になったものと筆者は理解している。この理解は、委員会Q&A第17号(H17.6.13)Q3が注記の記載場所についてとQ&Aをおき、「収支に係る注記項目で、第34条に規定する事項については、貸借対照表の末尾に一括して記載し、その他の事項については、個別に判断することになる。」としていることを承知の上のものであるが、如何。

文科省通知(17高私参第1号)別添の注記例をみても、その注記は正に計算書類に係る注記表のような体裁をとっているとともに、例示事項をみても貸借対照表関連ともいえないものも含まれていることから然程無理な理解とも思えないが。

なお、文科省通知(17高私参第1号)に別添された記載例では、退職給与引当金について重

要な会計方針や重要な会計方針の変更等として、次の記載を示している。(ただし、平成23年における文科省通知・22高私参第11号により変更点があり、本項(6)にこの22高私参第11号の別添注記例を示している。)

<重要な会計方針> (17高私参第1号別添による)

退職金の支給に備えるため、期末要支給額×××円を基にして、私立大学退職金財団に対する掛金の累積額と交付金の累積額との繰入れ調整額を加減した金額の100%を計上している。

<重要な会計方針の変更等> (17高私参第1号別添による)

退職給与引当金について、従来、期末要支給額から私立大学退職金財団に対する掛金の累積額と交付金の累積額との繰入れ調整額を加減した金額の50%を計上していたが、教職員の年齢構成、退職予定者数の実態等を勘案し、当年度から100%計上する方法に変更した。このため、退職給与引当金繰入額は従来の方法によった場合に比べ、×××円多く計上されている。

(2) 研究報告第16号(H21.9.1版)

そして、日本公認会計士協会は、文科省通知(17高私参第1号)が別途公表するとした注記に係る質疑応答資料として、平成17年6月13日に学校法人委員会研究報告第16号「計算書類の注記事項の記載に関するQ&A」(H21.9.1改正・H23.11.8改正)を公表、退職給与引当金の注記例を次のように示している。(本(2)での記載例は、「H21.9.1版」によるが、その後平成23年11月にその一部について改正があるので、注記の記載文言には留意されたい。)

<重要な会計方針> (研究報告第16号H21.9.1版Q5による)

(例1)

退職金の支給に備えるため、期末要支給額×××円を基にして、私立大学退職金財団に対する掛金の累積額と交付金の累積額との繰入れ調整額を加減した金額の100%を計上している。

(例2)

退職金の支給に備えるため、私立大学退職金財団加入者については、期末要支給額×××円の100%を基にして、同財団に対する掛金の累積額と交付金の累積額との繰入れ調整額を加減した金額を計上している。△県〇〇退職金団体加入者については、期末要支給額×××円から同退職金団体からの交付金を控除した額の100%を計上している。

(例3)

期末要支給額××円は、〇〇私学退職金団体よりの交付金と同額であるため、退職給与引当金は計上していない。

<重要な会計指針の変更> (研究報告第16号H21.9.1版Q12による)

高等学校の教職員の退職給与引当金について、従来、年度末要支給額から私学退職金団体よりの交付金相当額を控除した額の50%を計上していたが、教職員の年齢構成、退職予定者数の実態等を勘案し消費収支計算を適正に行うため、当年度から100%計上する方法に変更した。このため、退職給与引当金繰入額は従来の方法によった場合に比べ、×××円多く計上されている。

(3) 退職給与引当金に係る注記概観

そもそも退職給与引当金に必要な注記は、(a)計上基準、(b)計上基準の変更がある場合のその旨、変更の内容、変更の理由、そして、変更による影響額についてである。

(研究報告第16号Q12参照) (実務指針第44号1-10参照)

(4) 計上基準についての注記：研究報告第16号(H23年11月8日改正版)

上記(3)(a)については、重要な会計方針としての注記である。

文科省通知(22高私参第11号)は別添で次の(文1)(文2)を、また、委員会実務指針第44号1-12は次の(実2-2)を、さらに、平成23年11月8日改正の研究報告第16号Q5は上記(2)の平成21年版の記載例を修正し次の(例1)(例2)(例3)を重要な会計方針の注記例として示している。

(文1：平成23年度に一括計上する場合－22高私参第11号別添による)

退職金の支給に備えるため、期末要支給額×××円の100パーセントを基にして私立大学退職金財団に対する掛金の累積額と交付金の累積額との繰入調整額を加減した金額を計上している。

(文2：経過措置を適用する場合－22高私参第11号別添による)

退職金の支給に備えるため、期末要支給額×××円の100パーセントを基にして私立大学退職金財団に対する掛金の累積額と交付金の累積額との繰入調整額を加減した金額を計上している。

なお、「退職給与引当金の計上等に係る会計方針の統一について」(平成23年2月17日付け22高私参第11号文部科学省高等教育局私学部参事官通知)に基づく変更時差異×××円については、平成23年度から○年で毎年度均等に繰り入れている。

(実2-2：経過措置を適用後繰入年数を変更する場合－実務指針第44号1-12による)

退職金の支給に備えるため、期末要支給額×××円の100%を基にして私立大学退職金財団に対する掛金の累積額と交付金の累積額との繰入調整額を加減した金額を計上している。

なお、「退職給与引当金の計上等に係る会計方針の統一について」(平成23年2月17日付け22高私参第11号文部科学省高等教育局私学部参事官通知)に基づく変更時差異×××円については平成23年度から○年で毎年度均等に繰り入れ、平成△△年度からは変更時差異の未処理額を○年で毎年度均等に繰り入れている。

(例1－研究報告第16号H23. 11. 8版Q5による)

退職金の支給に備えるため、期末要支給額×××円の100%を基にして、私立大学退職金財団に対する掛金の累積額と交付金の累積額との繰入調整額を加減した金額の100%を計上している。

(例2－研究報告第16号H23. 11. 8版Q5による)

退職金の支給に備えるため、私立大学退職金財団加入者については、期末要支給額×××円の100%を基にして、同財団に対する掛金の累積額と交付金の累積額との繰入調整額を加減した金額を計上している。△県〇〇退職金団体加入者については、期末要支給額×××円の100%を基にして、同退職金団体からの交付金を控除した額の100%を計上している。

(例3－研究報告第16号H23. 11. 8版Q5による)

期末要支給額×××円は、〇〇私学退職金団体よりの交付金と同額であるため、退職給

与引当金は計上していない。

以下に研究報告第16号Q5における注記例(本項では(例1)(例2)としている)の平成21年版から平成23年版への変更点について検討したい。

例1の平成21年版から平成23年改正版への修正点は、「期末要支給額×××円を基にして」を「期末要支給額×××円の100%を基にして」とした「の100%」の追加と、注記文言最後の「組入れ調整額を加減した金額の100%を」を「繰入調整額を加減した金額を」とした「の100%」の削除の2点である。なお、例2の注記の前段・私立大学退職金財団加入者についての注記は例1の注記と同じであり、単に例2に例1の例文を再掲載したに過ぎない。

例2後段・△県〇〇退職金団体加入者についての平成21年版から平成23年改正版への修正点は、「期末要支給額×××円から」を「期末要支給額×××円の100%を基にして」とした「の100%」の追加、及び、「から」を「を基にして」の修正と、注記文言最後の「交付金を控除した額の100%を」を「交付金を控除した額を」とした「の100%」の削除の都合3点である。

<100%の追加について>

項9でも検討したように、平成23年の文科省通知(22高私参第11号)により期末要支給額の50%基準が認められなくなり、退職給与引当金の計上は退職金の期末要支給額の100%とされたので、退職給与引当金の計上基準は「期末要支給額計上基準」のみに統一されたのである。よって、個別問題をみるまでもなく「期末要支給額の100%基準」は「期末要支給額計上基準」であるのだから、計上基準注記の表現は、「期末要支給額の100%」という表現から単に「期末要支給額」と変えるのが望ましく、よって、例1において「の100%」を追加して例2前段の表現と揃えるのであれば、例2前段の「の100%」を削除して両者を揃えた方がよかったのではないだろうか。

※なお、この例2前段の「の100%」は、22高私参第11号の発出前には退職給与引当金の計上基準が100%の場合も50%の場合もあったので、この通知前では意味ある「の100%」であったことは付言したい。

また、例2後段注記例の「の100%」の追加は、上記と同様の理由で不要である。

<「基にして」「から」について>

研究報告第16号では、退職給与引当金の計上基準の例2注記を、「私立大学退職金財団加入者について」と「△県〇〇退職金団体加入者について」とに区分して作成している。そして、そのH21.9.1版での注記文は、私立大学退職金財団加入者については「期末要支給額×××円の100%を基にして」の繰入調整額を加減であり、△県〇〇退職金団体加入者については「期末要支給額×××円から」の交付金の控除である。

項10で検討したように、△県〇〇退職金団体加入者についての引当金算出式では、交付金の控除は正に“期末要支給額から”の交付金控除であり、よって、H21.9.1版の注記例は、処理内容を簡潔に示している“良”なる注記である。よって、平成23年改正版で「から」を「基にして」と修正すべきではなかったのではないだろうか。

しかし、私立大学退職金財団加入者についての注記例は若干の検討が必要である。

委員会報告第29号での調整額を加減は、年度繰入額に対してなされることになっている。ただ、項11で検討したように調整額を加減が年度繰入額に対してなされようが期末要支給額に対してなされようが、負債として計上される退職給与引当金の額は同額であり、かつ、注記が貸借対照表に計上される引当金に対するものであることからして、注記文例は「期末

要支給額に調整額(or差額)を加減した金額を計上している」で問題ないとするが、“必要繰入額<繰入調整額”の場合には必要繰入額の範囲内でしか調整額を減算しないため、このような場合には「期末要支給額に調整額(or差額)を加減した金額を計上している」との注記では正確な表現ではないことになってしまう。よって、研究報告第16号平成21年版では、「期末要支給額×××円を基にして」としたのであるか。しかしながら、この注記文をよく読むと、繰入調整額を加減は何に対してなされるのか判然としないことを考慮すると、いささか不正確ではあるが、計上基準の注記は計上基準の基本的内容を明らかにするという趣旨だとして、注記例を「期末要支給額に」「同財団に対する掛金の累積額と交付金の累積額との調整額(or差額)を加減した金額を計上している」とすることに然程の問題があるとは思えないが如何であろうか。

いずれにしても、調整計算が“繰入額”に対してなされるのに対して、注記が“引当金”に対するものであることから、難しい注記であるが、これらをも考慮して次のような注記例を作成してみたが如何であろうか。

退職金の支給に備えるため、私立大学退職金財団加入者については、期末要支給額×××円に同財団に対する掛金の累積額と交付金の累積額との差額を加減した額を計上している。また、△県〇〇退職金団体加入者については、期末要支給額×××円から同退職金団体からの交付金を控除した額を計上している。

そして、経過措置を適用している場合には、経過措置についてはその内容が「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」に注記されているので、その注記を利用して、その旨を次のように記載するのは如何。

ただし、当会計年度末の計上額については、文部科学省私学部参事官通知(22高私参第11号)に認められた「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」に注記した内容による経過措置を適用した金額を計上している。

(5) 重要な会計方針注記の必要性

なお、平成23年の文科省通知(22高私参第11号)による退職給与引当金の計上基準の統一によって、重要な会計方針としての上記のような退職給与引当金の計上基準の注記が、果たして必要なのかとの疑問が生ずることについて触れておきたい。

研究報告第16号Q4では、重要な会計方針の必要性を「会計方針とは、計算書類の作成に当たって、その財政及び経営の状況を正確に判断するために採用した会計処理の原則及び手続並びに表示の方法をいう。計算書類の作成に当たって採用する会計方針は、それぞれの学校法人について必ずしも同一ではなく、一つの会計事象や取引について複数の会計処理が認められており、その中から一つの会計処理を選択適用している。したがって、重要な会計方針としてどのような手続等を採用しているかを計算書類に注記することによって、計算書類の信頼性を高め、計算書類の前年度との比較を可能とするものである。」と説明している。この説明によると、重要な会計方針としての注記は、選択可能な会計処理がある場合に求められるものである。平成23年の文科省通知(22高私参第11号)により退職給与引当金の計上は期末要支給額(の100%)計上基準に統一され、これによって退職給与引当金の計上には選択可能な会計処理はなくなる※ことになり、とすれば、Q4の説明では退職給与引当金の計上基準の注記は不要となる。

※この点について、文科省通知には経過措置があるので本則とで選択可能な会計処理があるとの論があるが、経過措置期間が経過すると選択可能な会計処理がないことになってしまい、検討点の解決には繋がらないことになってしまう。また、従来から期末要支給額(の100%)を計上している学校法人には経過措置は全く対象とならないので、この法人にとっては経過措置選択の余地もないことも付言したい。

しかしながら、退職給与引当金の計上基準の統一はなされたが、その計算については委員会報告第19号や第29号の調整等があり、これらを含めての計上基準の注記は有用であるとは言えるかもしれない。とすれば、注記の場所は「重要な会計方針」でなく「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」であるともいえるが、仮にこれらを有用な注記とするならばこれら以外にも例えば減価償却計算における様々な特例処理等も同様とその範囲は途轍もなく拡張されることも考えられ、ともあれ、これらの観点からの注記記載の必要性等を検討すべきである。しかしながら、現段階では残念ながらこれらの検討はなされていないようであり、また、退職給与引当金の計上基準の注記を削除することは、学校法人会計基準第34条(重要な会計方針等の記載方法)第1項が改正されていないことから現状においては実務的には難しく、注記記載の必要性は今後の検討に委ねたい。ただし、敢えて注記を求むるのであれば、重要な会計方針の注記ではなく、現行基準第34条第3項～第6項と同様な注記となるのではないだろうか。

(6) 引当金計上基準の変更についての注記(22高私参第11号)

上記(3)(b)については、重要な会計方針の変更としての記載である。

では、平成23年の文科省通知(22高私参第11号)による退職給与引当金の計上基準の統一による変更はどうなるのであろうか。文科省通知による計上基準の変更であるので、変更の正当性には問題がないが、退職給与引当金の計上基準は重要な会計方針であるから「重要な会計方針の変更等」としての注記は必要であり、文科省通知(22高私参第11号)は、別添で次の注記例を示している。なお、この注記は、委員会実務指針第44号1-10で「通知が発出されたことに伴う計上基準の変更は、平成23年度には「重要な会計方針の変更等」に該当し注記事項の対象となるが、平成24年度以降は既に変更した会計方針によっており会計方針を変更していないので注記の対象とはならない。」とされているので、平成23年度のみ注記である。

(注記例・平成23年度に一括計上する場合：22高私参第11号別添による)

退職給与引当金について、従来、期末要支給額の〇〇パーセントを基にして私立大学退職金財団に対する掛金の累積額と交付金の累積額との繰入調整額を加減した金額を計上していたが、「退職給与引当金の計上等に係る会計方針の統一について」(平成23年2月17日付け22高私参第11号文部科学省高等教育局私学部参事官通知)が発出されたことに伴い、当年度から期末要支給額の100パーセントを基にして私立大学退職金財団に対する掛金の累積額と交付金の累積額との繰入調整額を加減した金額を計上する方法に変更した。

この変更により、従来と同一の方法によった場合と比較して退職給与引当金が××円増加し、当年度消費収入超過額が同額減少している。

(注記例・経過措置を適用する場合：22高私参第11号別添による)

退職給与引当金について、従来、期末要支給額の〇〇パーセントを基にして私立大学

退職金財団に対する掛金の累積額と交付金の累積額との繰入調整額を加減した金額を計上していたが、「退職給与引当金の計上等に係る会計方針の統一について」（平成23年2月17日付け22高私参第11号文部科学省高等教育局私学部参事官通知）が発出されたことに伴い、当年度から期末要支給額の100パーセントを基にして私立大学退職金財団に対する掛金の累積額と交付金の累積額との繰入調整額を加減した金額を計上する方法に変更した。

なお、当該通知に基づく変更時差異×××円について平成23年度から〇年で毎年度均等に繰り入れている。

この変更により、従来と同一の方法によった場合と比較して退職給与引当金が××円増加し、当年度消費収入超過額が同額減少している。

なお、委員会研究報告第16号Q12では前に触れたように、会計基準等の改正に伴う会計方針の採用又は変更は、「会計基準等の改正によって特定の会計処理又は表示方法の採用が強制され、他の会計処理又は表示方法を任意に選択する余地がない場合、これに伴って会計方針を採用又は変更する場合も、当該変更の事実を明確にするために、正当な理由による会計方針の変更として取り扱う。この会計基準等の改正には、既存の会計基準の変更のほか、新たな基準の設定、実務指針等の公表・改廃及び法令の改正等が含まれる。」とあり、文科省通知による計上基準の変更（会計方針の変更）には変更の正当性が認められているので、ここでの注記は単に事実関係の明示である。

委員会研究報告第16号Q12

(1)会計方針の変更等

会計方針の変更とは、従来採用していた会計処理又は表示方法から他の会計処理又は表示方法に変更することをいう。重要な会計方針を変更した場合には、変更の旨、変更理由及び当該変更が計算書類に与える影響額を注記する。ただし、当該変更又は変更による影響が軽微である場合は注記することを要しない。

なお、会計方針の変更に関連するものは以下のとおりである。

- ① 複数の会計処理が認められている場合の会計処理の変更（略）
- ② 表示方法の変更と会計方針の変更（略）
- ③ 会計基準等の改正に伴う会計方針の採用又は変更

会計基準等の改正によって特定の会計処理又は表示方法の採用が強制され、他の会計処理又は表示方法を任意に選択する余地がない場合、これに伴って会計方針を採用又は変更する場合も、当該変更の事実を明確にするために、正当な理由による会計方針の変更として取り扱う。この会計基準等の改正には、既存の会計基準の変更のほか、新たな基準の設定、実務指針等の公表・改廃及び法令の改正等が含まれる。

(7) 経過措置を適用した場合の注記(22高私参第11号)

文科省通知(22高私参第11号)の経過措置を適用した場合は、(a)「重要な会計方針」にその旨、また、(b)経過措置の適用は計上基準の変更を伴っているため「重要な会計方針の変更等」にその内容等、さらに、(c)変更時差異の繰入期間中に限り、「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」に必要事項を記載することになる。(研究報告

第16号Q30-2参照) (実務指針第44号1-10参照)

このうち(a)については上記(4)に、(b)については上記(6)に、文科省通知(22高私参第11号)の別添注記例及び研究報告第16号の注記例を示したところである。

また、(c)については、研究報告第16号はQ30-2で、「退職給与引当金の計上について会計方針統一通知に基づき、退職給与引当金の計上において経過措置を適用する場合には、「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」において変更時差異の額、退職給与引当金特別繰入額の累計額、繰入年数及び経過処理年数を注記する。」と設問を纏め、また、Q3は、変更時差異に係る「退職給与引当金特別繰入額」について、この注記とは別に消費収支計算書への注記を求めている(実務指針第44号1-10参照)。しかしながら、変更時差異については、上記のようにQ30-2による「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」の注記があり、ここに「当該年度の退職給与引当金特別繰入額」を注記すれば済むことを考慮すれば、この消費収支計算書への注記の必要性には疑問があるが、この注記は、22高私参第11号文科省通知が注記事項の記載として、なお書きで「消費収支計算書においては、「退職給与引当金特別繰入額」についての説明を注記すること。」としているために省略することが出来ない注記となるので留意したい。

これらの注記例が文科省通知(22高私参第11号)に別添されているので、以下に示すこととする。

(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の注記例)

退職給与引当金の計上

「退職給与引当金の計上等に係る会計方針の統一について」(平成23年2月17日付け22高私参第11号文部科学省高等教育局私学部参事官通知)に基づく変更時差異は×××円、退職給与引当金特別繰入額の累計額は××円、繰入年数は○年、経過処理年数は○年である。

(消費収支計算書の注記例－平成23年度に一括計上する場合)

退職給与引当金特別繰入額は、「退職給与引当金の計上等に係る会計方針の統一について」(平成23年2月17日付け22高私参第11号文部科学省高等教育局私学部参事官通知)に基づく変更時差異について繰り入れた額である。

(消費収支計算書の注記例－経過措置を適用する場合)

退職給与引当金特別繰入額は、「退職給与引当金の計上等に係る会計方針の統一について」(平成23年2月17日付け22高私参第11号文部科学省高等教育局私学部参事官通知)に基づく変更時差異×××円について平成23年度から○年で均等に繰り入れた額である。