

## 学校法人監査の更なる充実に向けての提言書

平成16年11月2日

日本公認会計士協会

はじめに

当協会は、平成16年7月20日開催の理事会において、四年制大学の設置認可申請に当たり寄付金を架空計上したと報道された学校法人の問題を契機に、学校法人監査について総合的に検討することを目的とした、学校法人監査問題協議会を設置した。

当該学校法人の不正疑惑に関連し、公認会計士監査について文部科学省も重大な関心を寄せているところから、当協議会では、新聞報道等の公表された資料から問題点の把握に努めるとともに、学校法人監査の全般について見直すべき事項がないかを検討した。

この検討の結果を、次のとおり報告する。

### 1. 問題の所在

当協会は、学校法人委員会が報告等の実務指針を公表するとともに、会員に対する研修を通じて、日頃より学校法人監査の品質の維持・向上に努めているところである。しかし、学校法人を取り巻く環境の変化を踏まえ、監査人は特に次の問題について留意しなければならないと認められた。

#### (1) 経営者不正等と統制環境

学校法人の経営環境は、経済の低迷や少子化による志願者の減少などから大変厳しく、多くの学校法人の経営状況が悪化している。こうしたことは、財務状況をよりよく見せようとする動機が働きやすい環境にある。

また、経営者不正等は、統制環境が、内部統制の構築上有効に機能せず、総じて当該統制リスクが高くなる場合に起こり得る。

#### (2) 寄付金と固有リスク

固有リスクとは、関連する内部統制が存在しないとの仮定で財務諸表に重要な虚偽の表示がなされる可能性をいい、経営環境により影響を受ける種々のリスク、特定の勘定科目や取引記録及び財務諸表項目が本来有するリスクからなる。

学校法人における寄付金は、企業会計とは異なり学校法人会計にとって重要な科目であり、固有リスクとして、重要な虚偽の表示が行われる場合がある。

## 2. 意見具申

### (1) 当協会において検討すべき事項

以上の問題点について、当協会において検討すべき事項は次のとおりであり、学校法人委員会に諮問することが適当である。

#### リスク・アプローチの徹底

学校法人においては、内部統制の前提となる統制環境が有効に機能せず、そのため全体としての内部統制が必ずしも有効に働いていない場合があると思料される。したがって、理事者による不正等を含め、計算書類に虚偽の表示がなされる可能性が高い事項について、リスク・アプローチに基づく監査の徹底がより強く求められる。

リスク・アプローチに関しては、監査基準（企業会計審議会 最終改訂平成14年1月25日）において、その意義等の明確化が図られ、より効果的かつ効率的な監査が求められている。リスク要素のうち、「財務諸表の重要な虚偽の表示が、企業の内部統制によって防止又は適時に発見されない可能性」である統制リスクについては、当協会監査基準委員会報告書第20号「統制リスクの評価」（平成14年7月11日）に基づき評価を行い、監査を実施しているところであるが、学校法人特有の問題点に対応したガイドラインを作成すること。

#### 寄付金収入に関する監査上の留意点の検討

寄付金の収受に関して、理事者によって不正が行われる事例が見受けられる。

したがって、寄付金を仮装又は隠蔽する動機が強く働く環境にある場合の監査手続はどのようなものであるべきかについても改めて検討する必要がある。

また、当協会学校法人委員会報告第25号「寄付金収入等の監査手続の改訂について」（最終改訂 平成9年3月25日）では「寄付金収入につき必要があれば入学者やその関係者に対して寄付金についての照会を行う。」としているが、多額の寄付金の存在が認められる場合に当該手続をいかに有効に実施するかなどについて検討すること。

#### 関連法人等の監査上の取扱いの検討

学校法人の運営に関して、学校法人を巡る環境を含め、その透明性を高める必要があると思料される。

したがって、学校法人の運営に影響を及ぼすか又は運営に一体性が認められる、いわゆる関連法人等についても、当該学校法人に関連付けて情報を開示すべきであり、それらの情報の開示が制度化された場合には、いわゆる関連法人等に対する監査手続のあり方について検討すること。

### (2) 文部科学省への提言

学校法人運営の透明性を確保し、学校法人に対する社会の信頼を高めるとともに、

学校法人に係る監査の実効性を一層高めるため、学校法人の所轄庁である文部科学省に対し、次の事項を提言することが適当である。

#### 開示内容の充実

平成16年5月に改正された私立学校法において事業報告書の作成が規定され、これに伴って発出された「私立学校法の一部を改正する法律等の施行に伴う財務情報の公開等について（通知）」（平成16年7月23日）により、記載例が公表された。本通知において、その具体的記載事項については実務に委ねるとしているが、事業報告書の記載内容を充実させ、積極的に説明責任を果たすよう学校法人を指導すること。

#### 関連法人等の開示

企業会計においては、関連当事者との取引について財務諸表の注記事項として開示が義務付けられており、また、公益法人会計基準（総務省公益法人会計基準案研究委員会 平成16年10月14日）においても関連当事者との取引内容について注記することが規定されている。これに対し、学校法人会計には開示についての定めがない。学校法人運営の透明性を高めるためには、学校法人の運営に重要な影響を及ぼすか又は運営一体性が認められる、いわゆる関連法人等についても、当該学校法人に関連付けてそれらの情報を開示すべきと考える。

したがって、学校法人会計基準においてこれらの情報を計算書類の注記事項として定めること及び事業報告書等に記載するよう学校法人を指導すること。

#### 寄付金及び寄付者の開示

寄付金収入は、受贈時期や金額が一定ではないこと、また、その收受の形態が様々であることなど特殊な取引であるため、仮装又は隠蔽が行われた場合に発見が非常に困難である。そこで、寄付金に関しては一定額以上の寄付金及び寄付者名について事業報告書等において開示するよう学校法人を指導すること。

### 3. 監査上留意すべき事項

監査のより一層の充実を図るための監査上の留意点は、次のとおりであり、会員への周知徹底を図るべきである。

なお、ここで指摘している事項は、従来から会員各位が監査に当たって遵守すべき事項とされているものであるが、学校法人監査に携わる会員は改めてこれらの事項に留意して監査を実施しなければならない。

#### (1) 監査契約受嘱に係るリスクについて

当協会倫理規則第16条、監査基準委員会報告書第10号「不正及び誤謬」（最終改正 平成14年5月30日）、同第11号「違法行為」（最終改正 平成14年10月8日）では、後任監査人への引継ぎについて定められている。交代の引継ぎに際しては、不正又はその兆候、違法行為が存在する場合には、前任監査人は、被監査会社の同意を得

て後任の監査人にその事実を通知することが適切である。また、監査委員会報告第79号「監査人の交代に関する実務指針」(平成15年7月22日)では、後任監査人が監査契約の受嘱に当たり、実施すべき監査手続を定めていることに留意しなければならない。

学校法人の監査契約の受嘱に係るリスクの評価については、学校法人に内在するリスク、例えば、理事者の誠実性、理事会の監視機能などの統制環境が有効に機能しないことにより、学校法人の内部統制の有効性に重要な疑義が生じる場合があることに留意しなければならない。

## (2) 財産目録監査について

学校法人の寄附行為及び寄附行為変更の認可に関する審査基準を満たす必要があるため、学校、学部・学科等の新增設時には財務状況をよりよく見せようとする動機が働きやすい環境にある。これらのことから、学校法人委員会報告第40号「学校法人の寄附行為等の認可申請に係る書類の様式等の告示に基づく財産目録監査の取扱い」(平成15年7月22日)により、財産目録監査の目的等について一層の理解と監査の徹底に努める必要がある。また、財産目録に記載される財産の実在性及び負債の網羅性の監査に関連して、負債の網羅性は本来監査が難しいことを理解し、資金収支や消費収支の監査結果が負債の網羅性の監査に与える影響に留意して監査を実施しなければならない。

## (3) 統制リスクの評価と実証手続について

内部統制の前提となる統制環境の理解のための情報収集や、統制評価手続を実施した結果、統制リスクの程度が暫定的評価よりも高いと判断した場合には、監査人は発見リスクを低く抑えるため、監査計画において実証手続の範囲を相当程度拡大し、監査計画で策定した実証手続、その実施の時期を修正する必要があることを理解し、これを徹底しなければならない。

## (4) 寄付金収入について

寄付金については、入学に関する寄付を募集し又は受け入れてはならない(「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)」14文科高大454号 平成14年10月1日)が、入学者又はその関係者から入学に関する寄付金以外の寄付金を収受する場合があるほか、その他の者から収受する現金等による寄付や現物の寄付もあり、収受の時期や金額が一定ではない。また、寄付者の任意的行為であるとともに、募集に応じて行われることもある。したがって、寄付金の収受に当たっては、実在性及び網羅性について留意することが特に重要であることを理解しなければならない。なお、具体的留意事項については、学校法人委員会報告第39号「寄付金

収入に関する会計処理及び監査上の取扱い」(平成15年2月18日)に示されているので参考にされたい。

(5) 確認について

金融機関等への確認に当たっては、直接確認を実施する相手先の選定及び確認状の発送と回収の手続を厳重に行わなければならない。また、多額の施設・設備の取得や増改築等があった場合には、これらの工事等に係る契約や債務額等の確認を実施すべき場合のあることに留意しなければならない。

なお、確認の具体的指針については、監査基準委員会報告書第19号「確認」(最終改正 平成14年11月18日)を参照されたい。また、学校法人委員会問答集(Q & A)第12号「確認について」(最終改正 平成10年1月13日)も併せて参照し、預金の実在性及び債務の網羅性について充分留意して実施されたい。

以 上