

学校法人監査における監査計画書及び意見形成時の 監査調書の様式例と記載上の留意事項

平成 22 年 6 月 9 日

改正 平成 28 年 1 月 13 日

日本公認会計士協会

目 次

はじめに	1
I 監査計画書	3
(1) 監査計画書の様式例	3
(2) 監査計画書の様式例に係る記載上の留意事項	17
II 意見形成時の監査調書	32
(1) 意見形成時の監査調書の様式例	32
(2) 意見形成時の監査調書の様式例に係る記載上の留意事項	40
III 業務管理資料	47
(1) 業務管理資料の様式例	47
(2) 業務管理資料の様式例に係る記載上の留意事項	47
別紙	48

はじめに

平成17年10月28日に企業会計審議会から「監査基準の改訂に関する意見書」が公表されたことに伴い、日本公認会計士協会では、監査リスクモデル等に関する監査基準委員会報告書の一部改正を行い、「監査計画」（監査基準委員会報告書第27号）、「監査リスク」（同第28号）、「企業及び企業環境の理解並びに重要な虚偽表示のリスクの評価」（同第29号）、「評価したリスクに対応する監査人の手続」（同第30号）、「監査証拠」（同第31号）を平成18年3月30日に公表した。

これらの報告書を学校法人監査において適用するためのガイドラインとしては、「監査基準委員会報告書第29号「企業及び企業環境の理解並びに重要な虚偽表示のリスクの評価」を学校法人に適用する場合の留意点」（学校法人会計問答集（Q&A）第18号）及び「寄付金収入等の監査手続」（学校法人委員会研究報告第9号）を平成18年3月31日に、また、平成19年7月31日に「監査基準委員会報告書第35号「財務諸表の監査における不正への対応」を学校法人監査に適用する場合の留意点」（学校法人委員会研究報告第10号）を公表した。

以上を踏まえ、学校法人監査における監査計画及び意見形成時の監査調書の様式例を記載上の留意事項とともに示し、実務の参考に供することとし、平成22年6月9日付けで学校法人委員会研究報告第19号「学校法人監査における監査計画書及び意見形成時の監査調書の様式例と記載上の留意事項」として公表した。

平成28年改正の本研究報告は、平成25年の学校法人会計基準の改正（以下「平成25年基準改正」という。）に伴うものである。すなわち、平成25年4月22日に「学校法人会計基準の一部改正について（通知）」（25文科高第90号）、平成25年9月2日に「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）」（25高私参第8号）及び「恒常的に保持すべき資金の額について」の改正について（通知）」（25高私参第9号）が文部科学省から発出されたことから、一部の語句修正を行ったものである。研究報告であることから適用時期に関する記載はないが、平成28年1月の改正は前述のとおり平成25年基準改正との整合性を図るための改正であることから、平成27年4月1日以降（知事所轄法人については平成28年4月1日以降）の実務の参考とすることとし、それより前は従前の取扱いを行うこととなる。

なお、監査対象となる学校法人の規模等は様々であることから、各監査人が専門家としての判断によって個別の事情を勘案し、監査調書として文書化するに当たっての手引きとして利用されたい。

また、私立学校振興助成法第14条第3項の規定に基づく監査業務に係る審査において、「監査意見表明のための委託審査要領」（最終改正 平成24年4月10日 日本公認会計士協会）を利用する場合の審査資料の様式例は、学校法人委員会研究報告第11号「委託審査制度における審査資料の様式例」（最終改正 平成21年8月5日。以下「審査資料の様式例」という。）として示されているが、この審査資料の様式例は、

委託審査制度を利用する場合のみならず、各監査事務所内の審査においても有効利用されることが期待されている。本研究報告は、審査資料の様式例に示された項目を考慮して作成していることから、審査資料の様式例に従った審査資料を作成する場合には、本研究報告の様式例を参考に監査計画書や意見形成時の監査調書を作成することにより、相当部分を利用することが可能になるものと考えられる。

略称一覧

略称	名称
監基報210	監査基準委員会報告書210「監査業務の契約条件の合意」
監基報220	監査基準委員会報告書220「監査業務における品質管理」
監基報240	監査基準委員会報告書240「財務諸表監査における不正」
監基報300	監査基準委員会報告書300「監査計画」
監基報315	監査基準委員会報告書315「企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価」
監基報320	監査基準委員会報告書320「監査の計画及び実施における重要性」
監基報330	監査基準委員会報告書330「評価したリスクに対応する監査人の手続」
監基報402	監査基準委員会報告書402「業務を委託している企業の監査上の考慮事項」
監基報450	監査基準委員会報告書450「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」
監基報510	監査基準委員会報告書510「初年度監査の期首残高」
監基報520	監査基準委員会報告書520「分析的手続」
監基報530	監査基準委員会報告書530「監査サンプリング」
監基報705	監査基準委員会報告書705「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」
監基報900	監査基準委員会報告書900「監査人の交代」
I T実6号	I T委員会実務指針第6号「I Tを利用した情報システムに関する重要な虚偽表示リスクの識別と評価及び評価したリスクに対応する監査人の手続について」
I T研42号	I T委員会研究報告第42号「I T委員会実務指針第6号「I Tを利用した情報システムに関する重要な虚偽表示リスクの識別と評価及び評価したリスクに対応する監査人の手続について」に関するQ&A」

I 監査計画書

(1) 監査計画書の様式例

学校法人名 学校法人〇〇	担当者	/ /	調書 NO
平成××年度	項目 監査計画	査閲者	/ /

監査計画書

監査対象学校法人名	
監査対象会計年度	平成 年度（自 年4月1日 至 年3月31日）

・監査の目的

・私学振興助成法監査 (告示等 番号 年 月 日)
・その他

・監査対象範囲（対象にチェックすること）

<input type="checkbox"/> 資金収支計算書	<input type="checkbox"/> 資金収支内訳表	<input type="checkbox"/> 人件費支出内訳表
<input type="checkbox"/> 活動区分資金収支計算書		
<input type="checkbox"/> 事業活動収支計算書	<input type="checkbox"/> 事業活動収支内訳表	
<input type="checkbox"/> 貸借対照表		
<input type="checkbox"/> 固定資産明細表	<input type="checkbox"/> 借入金明細表	<input type="checkbox"/> 基本金明細表
<input type="checkbox"/> 収益事業に係る計算書類		
<input type="checkbox"/> 会計制度の整備状況		

・監査報告の予定

事項	予定日
監事の監査報告書	平成 年 月 日
決算理事会	平成 年 月 日
独立監査人の監査報告書	平成 年 月 日
その他	平成 年 月 日

・監査報酬の額

	前年度	当年度
監査報酬の額（千円）		

監査予定時間又は予定日数（実績時間又は実績日数）		
--------------------------	--	--

I-1. 監査契約締結上のリスクの評価結果

識別したリスク	監査上の取扱い

I-2. 内部統制を含む、学校法人とその環境の理解

(1) 教学領域・規制等の外部要因について

--

(2) 事業活動等について

--

(3) 会計方針の選択と適用について

--

(4) 事業目的及び戦略並びにそれらに関連する事業上のリスクについて

--

(5) 計算書類数値等の測定と検討について

--

(1)から(5)までの理解から識別された固有リスク要因と影響を受ける勘定科目及びアサーションを以下に記載する。

固有リスク要因	影響を受ける勘定科目	アサーション

I-3. 計算書類数値等の分析

(単位：千円・百万円)

科目等 (資金収支)	前年度	当年度予算	増減	増減理由等
学生生徒等納付金収入				
手数料収入				
寄付金収入				
補助金収入				
資産売却収入				
付随事業・収益事業収入				
受取利息・配当金収入				
雑収入				
借入金等収入				
前受金収入				
その他の収入				
資金収入調整勘定				
前年度繰越支払資金				
収入の部合計				
人件費支出				
教育研究経費支出				
管理経費支出				
借入金等利息支出				
借入金等返済支出				
施設関係支出				
設備関係支出				
資産運用支出				

科目等 (資金収支)	前年度	当年度予算	増減	増減理由等
その他の支出				
[予備費]				
資金支出調整勘定				
翌年度繰越支払資金				
支出の部合計				

(単位：千円・百万円)

科目等 (事業活動収支)	前年度	当年度予算	増減	増減理由等
学生生徒等納付金				
手数料				
寄付金				
経常費等補助金				
付随事業収入				
雑収入				
教育活動収入計				
人件費				
教育研究経費				
管理経費				
徴収不能額等				
教育活動支出計				
教育活動収支差額				
受取利息・配当金				
その他の教育活動外収入				
教育活動外収入計				
借入金等利息				
その他の教育活動外支出				
教育活動外支出計				
教育活動外収支差額				
経常収支差額				

科目等 (事業活動収支)	前年度	当年度予算	増減	増減理由等
資産売却差額				
その他の特別収入				
特別収入計				
資産処分差額				
その他の特別支出				
特別支出計				
特別収支差額				
[予備費]				
基本金組入前当年度収支 差額				
基本金組入額合計				
当年度収支差額				
前年度繰越収支差額				
基本金取崩額				
翌年度繰越収支差額				
事業活動収入計				
事業活動支出計				

上記の分析の結果から必要と判断された監査上の対応

--

経営分析指標	前年度 (前々年度)	当年度 予想 (前年度)	増減	全国(県) 平均	増減理由 等
入学定員充足率(%)					
収容定員充足率(%)					
事業活動収支差額比率(%)					
経常収支差額比率(%)					
教育活動収支差額比率(%)					

経営分析指標	前年度 (前々年度)	当年度 予想 (前年度)	増減	全国(県) 平均	増減理由 等
学生生徒等納付金比率(%)					
寄付金比率(%)					
補助金比率(%)					
人件費比率(%)					
教育研究経費比率(%)					
管理経費比率(%)					
その他()					

上記の分析の結果から必要と判断された監査上の対応

--

I - 4. 前年度までの懸案事項及び対応

--

I - 5. 理事者とのコミュニケーション及び監事とのコミュニケーションに関する事項

実施時期	実施場所	協議・報告内容	参加予定者

I-6. 重要性の決定

(1) 監査計画策定時の計算書類全体の重要性の基準値の算出(監基報 320 第 9 項及び第 10 項)

項目	項目名又は金額等	備考
採用した重要な計算書類項目名		
重要な計算書類項目の金額		
適用するパーセンテージ		
計算結果(重要性の基準値)		
手続実施上の重要性		
明らかに僅少な虚偽表示と判断する金額(監基報 450 第 4 項及び A2 項)		

「特定の取引種類、勘定残高又は開示等」に対する重要性の基準値の算出(監基報 320 第 9 項及び第 10 項)

項目	科目名等	金額	必要とする理由
重要性の基準値			
手続実施上の重要性			

(2) 監査計画策定時の重要性の基準値の決定

項目	前年度	当年度
採用した重要な計算書類項目名		
重要な計算書類項目の金額		
監査計画策定時の重要性の基準値		
特定の取引種類、勘定残高又は開示等に対する重要性の基準値		
明らかに僅少な虚偽表示と判断する金額		

監査計画策定時の重要性の基準値を決定するに当たり検討した内容

--

(3) 監査の進捗に伴う監査計画策定時の重要性の基準値の改訂

項目	見直し後の項目名又は金額等
採用した重要な計算書類項目名	
重要な計算書類項目の金額	
適用するパーセンテージ	
計算結果	

改訂が必要と判断した理由

--

I-7. 重要な虚偽表示リスクの評価に係る事項

(1) 計算書類全体レベルの重要な虚偽表示リスクの評価及び対応

計算書類全体レベルの重要な虚偽表示リスクの評価	全般的な対応

(2) アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの評価及び対応

取引種類、勘定残高、開示等の項目名	識別したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスク	監査に関連する内部統制	関連アサーション	計算書類等を与える影響	対応手続の種類、時期及び範囲

I-8. 特別な検討を必要とするリスクに関する事項

特別な検討を必要とするリスク	影響を受ける勘定科目	アサーション	監査上の対応計画

I-9. 不正リスクに関する事項

(1) 不正を原因とする重要な虚偽表示リスクの識別

- ① 不正な財務報告及び資産の流用に関連した不正リスク要因について
ア. 不正な財務報告によって生じる虚偽表示に結び付く動機・プレッシャー、機会、姿勢・正当化に関連するリスク要因について

--

イ. 資産の流用によって生じる虚偽表示に結び付く動機・プレッシャー、機会、姿勢・正当化に関連するリスク要因について

--

- ② 理事者、監事、その他の者に対する質問、分析的手続、その他の情報等によって認識された不正又は誤謬を原因とする重要な虚偽表示が発生するリスクについて

--

- ③ 収益認識に係る不正による重要な虚偽表示が発生するリスクについて

--

- ④ その他の情報によって認識された不正又は誤謬を原因とする重要な虚偽表示が発生するリスクについて

--

(2) 法人レベルでの内部統制及び不正リスクの評価並びにそれらに対する
対応計画

計算書類全体レベルの不正リスク

不正リスク要因	リスク対応手続の概要

アサーション・レベルの不正リスク

不正リスク要因	リスク対応手続の概要

I-10. リスク評価手続とこれに関連する活動

--

I-11. リスク対応手続（運用評価手続及び実証手続）に係る方針

--

I-12. 重要な監査手続の計画

(1) 内部統制の理解及び運用評価手続の実施計画
別紙参照

(2) 実証手続の実施計画

① 実査

対象項目	実施時期	選定基準等	実施場所

② 確認

対象項目	基準日	選定基準等	備考

③ 実地棚卸立会

対象項目	実施時期	選定基準等	実施場所

④ その他（実査・確認・実地棚卸立会以外の重要な実証手続の計画）

対象項目	実施時期	実証手続

(3) 個別事項の実施計画

① 理事者による不正を看過しないための監査上の対応

不正が行われる可能性のある状況の概要	
監査上の対応計画	

② 寄付金に係る監査手続の実施計画

寄付金の種類及びリスクの概要	計画した監査手続の概要	実施時期

I-13. 監査従事者の要員計画・場所別往査計画

(1) 監査従事者の要員計画

担当	氏名	関与年数(年)	計画時間	特記すべき能力、経験等
監査責任者				
監査責任者				
補助者(主査)				
補助者				
補助者				
補助者				
補助者				
審査担当者				

(2) 場所別往査計画

往査対象学校・学部・学科等の選定方針

--

往査場所	前年度実績時間	当年度計画時間	実施手続の概要

I-14. 関連当事者との取引に関する事項

--

I-15. 学校法人間取引に関する事項

--

I-16. 監査範囲の制約に係る事項

--

I-17. その他の項目に係る重要事項

(1) 専門家の業務の利用計画

--

(2) 内部監査の利用計画

--

(3) いわゆる「継続企業の前提」に係る事項

--

(4) 委託業務の利用の状況

委託業務の内容	関連する取引・計算書類項目の重要性・固有リスク	委託した業務の範囲（取引の承認、実行、計算、集計、記録等どの範囲か）	学校法人に存在する委託業務に関する内部統制の理解	備考

I -18. 監査従事者の独立性の評価

	独立性の評価結果
監査責任者	
補助者	

(2) 監査計画書の様式例に係る記載上の留意事項

I-1. 監査契約締結上のリスクの評価結果

監査契約締結上のリスクの評価結果には、監査契約を締結する上で別途検討したリスクがある場合に、当該識別したリスクの概要を「識別したリスク」欄に、また、識別したリスクに対する監査上の対応の概要を「監査上の取扱い」欄に記載する。

<監査契約更新の場合>

監査人は、当年度の監査の開始に当たって、監査契約に係る予備的な活動として以下の事項を実施しなければならないとされている（監基報 300 第 5 項）。これらを実施する目的は、監査契約を締結できる程度に監査リスクを低い水準に抑えるために、監査の遂行に支障を来す可能性のある事象又は状況をあらかじめ網羅的に検討することであり、また、「監査に関する品質管理基準」第六 監査契約の新規の締結及び更新において求められている事項を検討することでもある。

- (1) 監査契約の更新の可否に関して、監基報 220 第 11 項及び第 12 項で要求される事項
- (2) 独立性を含む関連する職業倫理に関する規定の遵守の評価に関して、監基報 220 第 8 項から第 10 項までで要求される事項
- (3) 監査の契約条件の十分な理解に関して、監基報 210 第 7 項から第 9 項までで要求される事項

監査人は、前年度の監査期間中又は意見形成時までには、翌年度の監査契約を更新するかどうかの判断を行っているので、監査契約更新の可否に関する手続き等の実施結果を計画段階において、監査契約上のリスク評価の結果として文書化することとなる。

<新規契約の場合>

監査人は初年度監査の開始前に、以下の事項を実施しなければならないとされている（監基報 300 第 12 項）。

- (1) 監査契約の締結の可否に関して、監基報 220 第 11 項及び第 12 項で要求される事項
- (2) 監査人の交代が行われる場合には、職業倫理に関する規定及び監基報 900 で要求される前任監査人からの引継

監査人は監査契約を締結するかどうかの判断や検討した監査上のリスクについての文書化が求められるが、継続監査とは異なり、監査計画の策定時に考慮できる学校法人における過去の経験がないため、計画活動をより広く実施することがある。したがって、初年度監査の場合、監査人は監査の基本的な方針の策定と詳細な監査計画の作成に関して、以下の事項を考慮することがある（監基報 300 A19 項）。

- ・ 前任監査人との引継（例えば、前任監査人の監査調書の閲覧）
- ・ 監査人としての選任に関して理事者と協議した主要な問題（例えば、会計基準、監査基準及び報告に関する基準の適用）、監事等へのこれらの問題に関する伝達、並びにこれらの問題が監査の基本的な方針及び詳細な監査計画に与える影響
- ・ 期首残高に関して十分かつ適切な監査証拠を入手するために必要な監査手続（監基報 510 参照）
- ・ 初年度監査において監査事務所が定める品質管理のシステムで要求されるその他の手続（例えば、監査事務所が定める品質管理のシステムによっては、所定の担当者に、重要な監査手続の開始前に監査の基本的な方針を検討させたり、監査報告書の発行前に報告書の査閲に関与させたりすることがある。）

I - 2. 内部統制を含む、学校法人とその環境の理解（監基報 315 第 10 項から第 23 項までを参照）

内部統制を含む、学校法人とその環境の理解には、後述する五つの事項の概要とそれらから識別された固有リスク要因と影響を受ける勘定科目・アサーションを記載する。

監査人が、内部統制を含む、学校法人とその環境を理解することは、監査の基準に従って監査を実施するに当たっての重要な局面であり、特に監査人が監査計画を策定する際及び重要な虚偽表示リスクの評価と対応に当たって、職業的専門家としての判断を行う際の枠組みとなるものである。

したがって、監査人は、内部統制を含む、学校法人の事業内容及び経営環境の理解の程度を職業的専門家としての判断に基づいて決定する。具体的には重要な虚偽表示リスクを評価するために、また、リスク対応手続を立案して実施するために、内部統制を含む、学校法人の事業内容及び経営環境の理解が十分であるか否かを検討する。

また、過年度の監査において入手した学校法人の事業内容及び経営環境についての情報を当年度の監査に利用する場合には、過年度から変化が生じていないかどうかを検討しなければならないとされている（監基報 315 第 8 項）。

なお、計算書類全体レベルの重要な虚偽表示リスクを評価するために、また、リスク対応手続を立案して実施するために、学校法人の事業内容及び経営環境について理解することを目的として、学校法人及びその環境の理解についての監査調書を作成しなければならないとされている（監基報 315 第 31 項）。

学校法人の事業内容及び経営環境については、監査人は、以下の五つの事項を理解する必要があるとされている（監基報 315 第 10 項）。

- (1) 教学領域・規制等の外部要因
- (2) 事業活動等
- (3) 会計方針の選択と適用

- (4) 事業目的及び戦略並びにそれらに関連する事業上のリスク
- (5) 計算書類数値等の測定と検討

(1) 教学領域・規制等の外部要因

監査人は、学校法人の教育という産業や規制等の外部要因を理解しなければならないとされている。事業活動や規制等（業界特有の会計実務を含む。）の程度により、特定の重要な虚偽表示リスクが生じることに留意する必要があるとされている。

学校法人は他の法人との競争環境下であり、自律的な経営が要請されるものの、一方で事業目的は教育研究を提供するといった公共性を有するとともに、ほとんどの学校法人は国や地方公共団体から補助金の交付を受けているために各種の規制を受けているといった特徴を理解する。

(2) 事業活動等

監査人は、学校法人の事業活動等を理解しなければならないとされている。事業活動等を理解する上で重要な事項は、学校法人の事業運営体制、ガバナンス、実施中又は計画中の設備投資、関連当事者の範囲、資金調達の方法、寄附行為に規定する収益事業（以下「収益事業」という。）の内容及び規模、ITを利用した情報システム（以下「情報システム」という。）の利用状況等がある。監査人は学校法人の事業活動等を理解することにより、計算書類に反映すべき取引種類、勘定残高、開示等について理解することが可能となる。

(3) 会計方針の選択と適用

監査人は学校法人が採用する会計方針を確かめ、学校法人会計基準に準拠して計算書類を作成しているかどうか理解することも重要である。

収益事業を行っている学校法人においては、学校法人会計基準に従った学校法人会計とは別に、特別の会計として経理する必要がある（私立学校法第26条第3項）、一般に公正妥当と認められる企業会計の原則に従って計算書類を作成する。監査の対象として収益事業に係る貸借対照表及び損益計算書が追加されるため、収益事業における会計方針を確かめることに留意する。

(4) 事業目的及び戦略並びにそれらに関連する事業上のリスク

監査人は、学校法人の事業目的及び戦略並びにそれらに関連して計算書類の重要な虚偽の表示となる可能性がある事業上のリスクについて理解しなければならないとされている。学校法人の事業目的は、継続的に教育研究を提供することであり、学校法人は、その目的達成のための事業戦略を策定する。事業上のリスクは、その目的の達成や戦略の遂行に悪影響を与え得る重大な状況、事象、環境

及び行動の有無、又は不適切な戦略の設定などにより発生する。例えば、学校法人の経営環境は、少子化による志願者の減少などから大変厳しい状況にあり、経営状態が悪化している法人が増加しつつあるため、理事者が財務状況を実態よりもより良く見せようとする動機が働きやすい環境にある。監査人は、このような事業上のリスクを理解することにより、重要な虚偽表示リスクを識別できる可能性が高くなる。

(5) 計算書類数値等の測定と検討

監査人は、理事者及びその他の学校法人内外の人々が行う学校法人の計算書類数値等の測定と検討の結果について理解しなければならないとされている。

監査人は、学校法人の計算書類数値等の測定と検討に基づき、理事者及びその他の学校法人内外の人々が重視している学校法人の計算書類数値等の特徴を理解することができる。学校法人内外での計算書類数値等の測定が学校法人に対する圧力となり、その結果、理事者が改善策を講じることもあるが、一方で計算書類について虚偽の表示を行う動機を持つこともある。学校法人の計算書類数値等の測定についての理解は、学校法人内外からの計算書類数値等に対する圧力により、理事者が重要な虚偽表示リスクを増大させるような行動をとっていたかどうかを監査人が検討する際に役立つ。

I-3. 計算書類数値等の分析

計算書類数値等の分析においては、前年度実績と当年度予算とを比較して増減分析を行い、その結果、監査上の対応が必要と判断した事項を記載する。主要な経営分析指標では、前年度と当年度予想とを比較して増減分析を行い、また、全国(県)平均との比較分析をするなど、その結果により、監査上の対応が必要と判断した事項を記載する。なお、計算書類数値等の分析においては、例えば月次(累計)と前年同期間とを比較することが、また、経営分析指標は飽くまで例示であり、学校法人の状況により他の増減比較や分析指標により分析することが監査計画策定に当たってより有用な場合があることに留意する。

I-4. 前年度までの懸案事項及び対応

前年度までの監査において懸案となっていた事項、又は引き続き留意すべき事項がある場合には、その概要及び対応を記載する。

I-5. 理事者とのコミュニケーション及び監事とのコミュニケーションに関する事項

理事者とのコミュニケーション及び監事とのコミュニケーションに関する事項では、理事者及び監事とのコミュニケーションの実施予定について記載する。

(1) 理事者とのコミュニケーションに関する事項

理事者とのコミュニケーションにおいては以下の事項を協議又は報告の対象とし、監査手続に重要な影響を及ぼす事項については別途監査調書を作成する。

- ① 監査契約締結に関する事項
- ② 監査計画に関する事項
- ③ 学校法人の事業内容及び学校法人内外の経営環境の理解に関する事項
- ④ 内部統制に関する事項
- ⑤ 重要な会計方針に関する事項
- ⑥ 会計上の見積りに関する事項
- ⑦ 重要な偶発事象及び後発事象に関する事項
- ⑧ 不正及び誤謬、違法行為に関する事項
- ⑨ いわゆる「継続企業の前提」に関する事項
- ⑩ 計算書類又は監査報告書に重要な影響を及ぼす事項
- ⑪ 監査報告書の記載に関する事項
- ⑫ その他

なお、⑧不正及び誤謬、違法行為に関する事項については以下の事項を協議又は報告の対象とする。

ア. 学校法人のガバナンスに係る事項

- (ア) 理事長の権限過大又は権限の形骸化による理事会機能不全
- (イ) 監事の監査機能不全
- (ウ) 評議員会の機能不全
- (エ) 各種規制の高度複雑化への対応不備と抵触（学生生徒等や保護者等の個人情報保護など）
- (オ) 入学者選抜の不公正
- (カ) 学生生徒減少に伴う無理な募集
- (キ) 資金運用に係る不適切な意思決定や執行管理
- (ク) 関連当事者との取引、特に通常と異なる取引条件の可能性
- (ケ) 多額な学校法人間取引、特に通常と異なる取引条件の可能性
- (コ) 係争事件（入学辞退者による入学金・授業料返還請求、労働組合との係争事件など）
- (サ) 受託研究に伴う委託企業との癒着
- (シ) IT統制（ITに係る全般統制と業務処理統制）を意識しないシステム構築及び運用

イ. 取引及び勘定残高に係る事項

- (ア) 入学に関する寄付金・学校債の收受
- (イ) 寄付金の学校法人会計外での経理処理
- (ウ) 補助金の不正受給

- (エ) 過大な設備投資と過剰債務の発生
- (オ) 機器備品等の架空発注や不適切な検収報告の発生
- (カ) 資金運用リスク（含み損）の発生
- (キ) 資金運用に係る関連諸規程の形骸化
- (ク) 基金として保全すべき資産の評価損の発生
- (ケ) 退職給与引当金の引当不足

ウ．開示に係る事項

- (ア) 財産目録等を閲覧に供することの義務化（私立学校法第 47 条第 2 項）と虚偽表示のリスクの拡大
- (イ) 新会計基準適用への対応の遅れ
- (ウ) 学校や学部・学科の新増設時における財産目録の虚偽表示

エ．その他必要と認められる事項

(2) 監事とのコミュニケーションに関する事項

監事とのコミュニケーションを実施し、監査手続に重要な影響を及ぼす事項があった場合は、理事者とのコミュニケーションの実施状況と同様に監査調書を作成する。なお、監事とのコミュニケーションの例示については、学校法人委員会研究報告第 17 号「学校法人の監査人と監事の連携のあり方等について」を参考にされたい。

I - 6. 重要性の決定

監査計画策定時の重要性では、重要な計算書類項目を選択し、監査計画上の重要性の基準値を計算する。

その結果、決定した監査計画策定時の重要性を記載し、当該重要性の基準値を基に、手続実施上の重要性を計算する。なお、監査計画策定時の重要性を決定するに当たって検討した内容を記載する。

また、監査の進捗に伴い重要性の基準値の見直しが必要と判断した場合には、見直し後の項目、金額、見直しが必要と判断した理由を記載する。

重要性の基準値の決定においては、通常、金額的影響が考慮されるが、虚偽の表示の質的な要素にも注意を払う必要があるとされている。質的な要素の考慮においては、特定の取引種類、勘定残高又は開示等については、より小さい重要性の値が必要となる場合があることから、その理由、勘定科目及び金額を記載する。

監査計画策定時の重要性の基準値を決定する場合、通常、前年度の計算書類数値や当年度の予算に基づく計算書類数値等を基礎とするが、学校法人の場合には、営利を目的とする企業ではないことから、特に次に掲げる事項が考慮される。

- (1) 事業活動収入計に与える影響
- (2) 総資産に与える影響

なお、重要性の基準値の決定に当たり、前年度の計算書類数値や当年度の予算に

基づく計算書類数値を用いることが適当ではないと判断した場合には過去の一定期間の平均値を用いることも考えられる。

監査計画策定時の重要性を計算する際には、監査人の職業的専門家としての判断により適用するパーセンテージを決定し、採用した重要な計算書類項目の残高に当該パーセンテージを乗じて計算する。

さらに、監査人は、重要性の基準値を基に、手続実施上の重要性を決定する必要があるとされている。この値は、監査人の職業的専門家としての判断により、重要性の基準値より相対的に小さい金額として決定する。これは、特定の勘定や取引において発見した虚偽の表示の金額が重要性の基準値を超えていない場合であっても、発見した全ての虚偽の表示の金額を合計すると重要性の基準値を超える場合も考えられるからである。

「監査計画策定時の重要性の基準値を決定するに当たり検討した内容」には、重要な計算書類項目を採用した理由、適用するパーセンテージの決定の根拠、手続実施上の重要性の値を算定するに当たって考慮した事項などを記載する。

I-7. 重要な虚偽表示リスクの評価に係る事項

監査人は、計算書類全体レベルの重要な虚偽表示リスクとアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを識別し評価しなければならないとされている（監基報315第24項）。

監査人は、以下の手続により重要な虚偽表示リスクを識別し評価する。

- (1) 内部統制を含む、学校法人及びその環境を理解する過程を通じて、また、取引種類、勘定残高、開示等を検討することによって虚偽表示リスクを識別する。
- (2) 識別した虚偽表示リスクが、計算書類全体に広くかかわりがあり多くのアサーションに潜在的に影響を及ぼすものであるかどうかを評価する。
- (3) 識別した虚偽表示リスクが、アサーション・レベルでどのような虚偽表示になり得るのかを関連付ける。
- (4) 複数の虚偽表示につながる可能性も含め、虚偽表示の発生可能性を検討し、潜在的な虚偽表示の影響の度合いを検討する。

これらの重要な虚偽表示リスクの評価に基づいて監査上の対応計画を記載するが、以下のような検討を行うことに留意する。

計算書類全体レベルの重要な虚偽表示リスクは、計算書類全般に広く関わるとともに、多くのアサーションに潜在的な影響を及ぼす。当該リスクは、多くの場合、学校法人の統制環境に関連し、特定のアサーションに必ずしも結び付けられるものではない。例えば、理事者が内部統制の整備を軽視することにより、様々なアサーションにおいて、重要な虚偽表示リスクを増大させる。この場合には、不正による重要な虚偽表示リスクに関する監査人の検討に特に関連することもある。

監査人は、計算書類全体レベルの重要な虚偽表示リスクに対する全般的な対応と

して、職業的懐疑心の保持、豊富な経験を有する又は特定分野における専門的な知識若しくは技能を持つ監査チームメンバーの配置、専門家の配置、監査チームメンバーの指導監督の強化、適切な監査時間の確保、監査手続の機動的な運用などについて検討し、実施すべき対応計画を記載する。

内部統制のデザインを評価し、業務に適用されているかどうかを決定する際に入手した監査証拠を含め、リスク評価手続を実施して入手した情報は、リスク評価を裏付ける監査証拠として使用される。リスク評価結果に基づいて、リスク対応手続の種類、時期及び範囲が決定される。

監査チームは、計算書類に重要な虚偽表示が発生する可能性があるかどうかについて討議しなければならないとされているため、討議した結果を別途、文書化する。特に不正による計算書類の重要な虚偽表示の可能性について監査チームで討議することが重要とされているので留意する。

I－8．特別な検討を必要とするリスクに関する事項

監査人は、リスク評価の過程で識別した重要な虚偽表示リスクが特別な検討を必要とするリスクであるかどうかを決定しなければならないとされている（監基報 315 第 26 項）。そして、当該決定に際しては、少なくとも以下の事項を考慮しなければならないとされている（監基報 315 第 27 項（A114 項から A118 項までを参照））。

- (1) 不正リスクであるかどうか。
- (2) 特別な配慮を必要とするような最近の重要な経済、会計などの動向と関連しているかどうか。
- (3) 取引の複雑性
- (4) 関連当事者との重要な取引に係るものであるかどうか。
- (5) リスクに関連する財務情報の測定における主観的な判断の程度（特に広範囲にわたって測定に不確実性がある場合）。
- (6) 学校法人の通常取引過程から外れた取引又は通例でない取引のうち、重要な取引に係るものであるかどうか。

特別な検討を要するリスクは、多くの場合、重要な非定型的な取引や判断に依存している事項に係るものである。非定型的な取引は、金額又は性質から通例でなく、それ故にその発生は稀である。判断に依存している事項には、重要な測定の不確実性が存在する会計上の見積りを含むことがある。機械的に処理される定型的で単純な取引は、特別な検討を必要とするリスクを生じさせないことが多いとされている（監基報 315 A114 項）。

監査人は、特別な検討を必要とするリスクがあると判断した場合には、当該リスクに関連する統制活動を含む内部統制を理解しなければならないとされている（監基報 315 第 28 項（A119 項から A121 項までを参照））。

監査人は、会計上の見積りや収益認識等の重要な会計上の判断に関して計算書類に重要な虚偽の表示をもたらす可能性のある事項、不正の疑いのある取引、関連当事者との取引や特異な取引等は、監査の実施過程において、特別な検討を必要とするリスクがあると判断する場合があります。学校法人において特別な検討を必要とするリスクは、重要な非経常的取引や理事者の恣意性が介入する取引から生じる場合が多い。特別な検討を必要とするリスクについて、当該リスクを軽減させる内部統制に依拠する場合、当年度の監査において運用評価手続を実施し、内部統制の有効性に関する監査証拠を入手しなければならないとされている（監基報 330 第 14 項）。また、監査人は、評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクが特別な検討を必要とするリスクであると判断した場合、そのリスクに個別に対応する実証手続を実施しなければならないとされている。特別な検討を必要とするリスクに対して、実証手続のみを実施する場合、詳細テストを含めなければならないとされている（監基報 330 第 20 項（A52 項参照））。

特別な検討を必要とするリスクに関する事項には、特別な検討が必要と判断したリスクの概要、影響を受ける勘定科目、アサーション、監査上の対応計画を記載する。

I-9. 不正リスクに関する事項

監査人は、内部統制を含む、学校法人とその環境を理解するためのリスク評価手続とこれに関連する活動を実施する際、不正による重要な虚偽表示リスクの識別のための情報を入手するための手続が必要であるとされている（監基報 240 第 15 項）。

監査人は、計算書類全体レベル及びアサーション・レベルの二つのレベルで不正による重要な虚偽表示リスクを識別し評価しなければならないとされている（監基報 240 第 24 項）。この場合、不正による重要な虚偽表示リスクであると評価したリスクは、特別な検討を必要とするリスクであり、監査人は、当該リスクに関連する内部統制（関連する統制活動を含む。）のデザインを評価し、それらが業務に適用されているかどうかを判断しなければならないとされている（監基報 240 第 26 項）。

また、理事者が不正を防止し発見するために構築している内部統制を監査人が理解することは重要であり、不正リスク要因の識別にとって有益な場合もあるため、監査人が、不正による重要な虚偽表示リスクを識別し評価する場合には、学校法人における不正の特徴、ガバナンス及び不正リスク要因などを十分に考慮する必要があるとされている。

「(1) 不正を原因とする重要な虚偽表示リスクの識別」の「① 不正な財務報告及び資産の流用に関連した不正リスク要因について」には、不正による重要な虚偽表示が行われる可能性について監査チームで討議した内容と重要な結論を不正な財務報告と資産の流用に区分して記載する。「② 理事者、監事、その他の者に対

する質問、分析的手続、その他の情報等によって認識された不正又は誤謬を原因とする重要な虚偽表示が発生するリスクについて」には、理事者、監事、その他の者を行った不正に関するコミュニケーションの内容と、不正又は誤謬を原因とする重要な虚偽表示リスクが認識された場合にその内容を記載する。「③ 収益認識に関係する不正による重要な虚偽表示が発生するリスクについて」には、学生生徒等納付金収入、寄付金収入、補助金収入など収益認識に関係する不正による重要な虚偽表示リスクが認識された場合にその内容を、収益認識に関係する不正による重要な虚偽表示リスクがないと判断した場合はその理由を記載する。「④ その他の情報によって認識された不正又は誤謬を原因とする重要な虚偽表示が発生するリスクについて」には、①、②、③以外の情報によって認識された不正又は誤謬を原因とする重要な虚偽表示リスクが認識された場合に記載する。

「(2) 法人レベルでの内部統制及び不正リスクの評価並びにそれらに対する対応計画」には、計算書類全体レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに応じた全般的な対応、実施するリスク対応手続とその実施の時期及び範囲、アサーション・レベルの不正による重要な虚偽表示リスクと実施するリスク対応手続とその関連性及び計画する監査手続(理事者による内部統制の無視のリスクに対応するために実施する手続を含む。)について記載する。なお、学校法人の理事者が不正を防止発見するために構築している内部統制のデザインを識別できる場合は、それらに対する監査上の対応計画の概要を記載する。

I-10. リスク評価手続とこれに関連する活動

監基報 315 第 4 項によると、監査人は、計算書類全体レベルの重要な虚偽表示リスクと、アサーション・レベル(計算書類項目レベル、すなわち取引種類、勘定残高、開示等に関連するアサーションごと)の重要な虚偽表示リスクを識別し評価する基礎を得るために、リスク評価手続を実施しなければならないが、リスク評価手続を実施するのみでは、監査意見の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手することはできないとされている。

リスク評価手続とは、内部統制を含む、学校法人及びその環境を理解し、不正か誤謬かを問わず、計算書類全体レベルの重要な虚偽表示リスクと、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを識別し評価するために実施する監査手続をいう(監基報 315 第 3 項)。

リスク評価手続は、例えば、学校法人においては、以下のような手続を含めることとなる(監基報 315 第 5 項)。

- (1) 理事者、監事、その他学校法人の教職員及び外部者への質問
- (2) 分析的手続
- (3) 観察及び記録や文書の閲覧

学校法人監査におけるリスク評価手続を計画するに当たっての特有の留意事項

は、学校法人委員会研究報告第 23 号「監査基準委員会報告書 315「企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価」を学校法人監査に適用する場合の留意点に関する Q & A」Q 2 の A を参考にされたい。また、リスク評価手続は、財務報告プロセスの概要について把握した上で計画することが重要である。

計画するリスク評価手続の種類、時期及び範囲を監査計画に記載する（監基報 300 第 8 項）。

多くの学校法人では、財務報告及び業務処理のために情報システムを利用している。情報システムの特質及び I T の利用状況により、I T が内部統制に与える影響が異なる。監査人は、理事者や情報システム部門の管理者等とのコミュニケーションを通じて学校法人の I T 利用に関する環境を理解し、重要な虚偽表示リスクの評価対象とする I T を把握することが重要である。I T の概要を把握し、I T の利用に伴う重要な虚偽表示に関する潜在的リスクが十分に低くない場合には I T 全般統制や業務処理統制に関するリスク評価手続を計画する。その計画に当たっては、I T 実 6 号、I T 研 42 号等を参考にされたい。

I-11. リスク対応手続（運用評価手続及び実証手続）に係る方針

監査人は、評価した計算書類全体レベルの重要な虚偽表示リスクに応じて、全般的な対応を立案し実施しなければならないとされている（監基報 330 第 4 項）。また、監査人は、評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに応じて、実施するリスク対応手続の種類、時期及び範囲を立案し実施しなければならないとされている（監基報 330 第 5 項）。

リスク対応手続とは、監査リスクを許容可能な低い水準に抑えるために、識別し評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応して、立案し実施する監査手続をいう。リスク対応手続は、運用評価手続と実証手続で構成する（監基報 330 第 3 項）。監査人は、計画するアサーション・レベルのリスク対応手続の種類、時期及び範囲を監査計画に記載する（監基報 300 第 8 項）。なお、リスク対応手続の立案に当たって、①関連する取引種類、勘定残高、開示等に係る特性に起因する重要な虚偽表示の発生可能性（固有リスク）と②関連する内部統制を勘案しているか（統制リスク）、すなわち、実証手続の種類、時期及び範囲の決定において、有効に運用されている内部統制への依拠を予定しているかを考慮する。

I-12. 重要な監査手続の計画

(1) 内部統制の理解及び運用評価手続の実施計画

監査人は、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを評価した際に内部統制が有効に運用されていると想定する場合、又は実証手続だけではアサーション・レベルにおいて十分かつ適切な監査証拠が入手できない場合のいずれかの場合には、関連する内部統制の運用状況の有効性に関して、十分かつ適切な監査証

拠を入手する運用評価手続を立案し実施しなければならないとされている（監基報 330 第7項）。運用評価手続の実施計画には、主要なプロセス・勘定等の内部統制の理解（フローチャート等の閲覧、質問、ウォークスルーなど）の実施時期、内部統制について監査上依拠するかどうか、運用評価手続の実施時期を記載する。

内部統制について監査上依拠しない場合、運用評価手続は実施しないこととなる。

なお、別途詳細な計画を作成している場合は、その旨及び概要を記載し、運用評価手続を期中に実施している場合には、ロールフォワードの実施時期などを備考欄に記載する。

(2) 実証手続の実施計画

①実査及び③実地棚卸立会の項目においては、対象項目、実施時期、選定基準等、実施場所の計画を記載する。

また、②確認の項目においては、対象項目、基準日、選定基準等（計画上の発送率）の計画を記載する。

なお、④その他の項目には、実査・確認・実地棚卸立会以外の重要な実証手続の計画がある場合、対象項目、実施時期、実施する実証手続の計画を記載する。重要な実証手続としては、例えば、決算プロセスに関連した実証手続、評価した虚偽表示リスクの程度にかかわらず、重要な取引種類、勘定残高、開示等の各々に対する実証手続が含まれる。

(3) 個別事項の実施計画

① 理事者による不正を看過しないための監査上の対応

監査人は、学校法人で起こり得る不正の特徴を理解し、監査上の対応を計画する必要があるとされている。特に理事者による不正が行われた場合、計算書類の重要な虚偽表示の原因となることがあるため、監査計画の立案においては、理事者による不正を看過しないため、理事者による不正の可能性がある状況を把握し、その概要と監査上の対応計画を記載する。

例えば、私立学校法の定める学校法人の各機関が十分に機能せず理事長や特定の理事若しくは学内理事会に決定権限が集中し、又は理事長や理事及び監事の権限が著しく制限され学校法人のガバナンス機能が十分発揮されない場合、不正な財務報告や資産の流用が行われる可能性がある。そのため、理事者による業務執行に対する理事会による監督や監事による監査の実施状況について検討することがある。

② 寄付金に係る監査手続の実施計画

寄付金に係る監査手続の実施計画を検討し、寄付金収入等の種類、リスクの概要、監査手続及びその実施時期の計画を記載する。

寄付金収入等は、寄付者、寄付の目的、収受の時期や金額が一定ではなく、一般的に計算書類に重要な虚偽表示をもたらすリスクの高い勘定科目とされ

ている。現実にも寄付金に係る不正事例が見受けられる。したがって、寄付金については、リスク・アプローチに基づく監査を徹底することが求められ、監査人は、重要な虚偽表示リスクを十分に評価した上で、内部統制の運用状況を評価する手続とアサーションの直接的な立証を行う実証手続の実施計画の立案を行うこととなる。また、寄付金の受入れに関して、所轄庁からの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ている場合には、参考事項の記載について検討するための計画も含まれる。

なお、監査手続等については、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」及び学校法人委員会研究報告第 9 号「寄付金収入等の監査手続」を参照されたい。

I-13. 監査従事者の要員計画・場所別往査計画

(1) 監査従事者の要員計画

監査従事者の要員計画には、監査従事者の氏名、当該学校法人の監査への関与年数、計画時間、特記すべき能力、経験等の概要を記載する。

監査の実施に当たっては、監査担当者の選任と各担当者が分担する監査項目を決定することとなるが、監査担当者の選任は、主査及び補助者の組合せをそれぞれの経験、知識、能力等により均衡のとれたものとし、各担当者が分担する監査項目は、適切なローテーションによって決定することが重要である。監査項目の分担は、監査項目の重要性及び相対的危険性等を勘案し、各担当者の経験、知識、能力等に応じて決定し、監査責任者は、各担当者が例外的な会計処理や取引事項に対して、いかに重要性を認識し、どのようにこれらに対応し得るかについてまで配慮する。

監査従事者の独立性の評価は、別途実施し、その結果を「I-18. 監査従事者の独立性の評価」に記載する。

(2) 場所別往査計画（往査対象学校・学部・学科等の選定方針）

往査対象とする学校・学部・学科等の計画（往査時期、往査頻度）及び計画の立案時に検討した事項について、その概要を記載する。

なお、往査場所には監査事務所を含み、監査従事者別の監査項目、担当勘定科目、予定監査時間などを記載した詳細な計画は、別途作成する。

I-14. 関連当事者との取引に関する事項

関連当事者との取引は恣意性の介入する余地があるため特に透明性が要求される。したがって、関連当事者が自己又は第三者のために学校法人と取引を行った場合には、取引内容を注記することによって、学校法人の計算書類の透明性を高めることとなる。

監査人は、学校法人の関連当事者の範囲、開示対象となる関連当事者との取引の

範囲、開示上の重要性といった情報を把握するための監査手続の計画を記載する。

なお、学校法人が出資している会社への往査又は予定している監査手続がある場合、当該内容を記載する。

I-15. 学校法人間取引に関する事項

学校法人間取引は、学校法人の経営状況や財政状態についてより透明性を高める観点から、注記を求められているものであり、財政的な支援取引が対象となっている。

監査人は、開示対象となる学校法人との取引の範囲、開示上の重要性といった情報を把握するための監査手続の計画を記載する。

I-16. 監査範囲の制約に係る事項

監査範囲の制約には、例えば、次のようなことが考えられる。

- (1) 監査契約の締結時期による制約（監査人の選任前に実地棚卸が行われ、立会いが実施できない場合）
- (2) 学校法人の会計記録の不十分性（内部統制に不備があつて会計記録が保存されていない場合、重要な学校の会計記録が災害等により消滅した場合）
- (3) 十分かつ適切な監査証拠の入手制限（監査証拠の提供を拒否された場合等）

監査人は、監査範囲の制約が見込まれる状況がある場合、その概要と監査上の対応を記載する。

I-17. その他の項目に係る重要事項

- (1) 専門家の業務の利用計画

監査の実施過程で税理士・不動産鑑定士などの専門家の業務結果を利用する場合には、利用する専門家の名称、業務結果の利用範囲、専門家の業務に係る信頼性について検討した結果を記載する。

- (2) 内部監査の利用計画

監査の実施過程において、学校法人の内部監査の実施結果を利用する場合には、その利用範囲、内部監査に係る信頼性について検討した結果を記載する。

- (3) いわゆる「継続企業の前提」に係る事項

いわゆる「継続企業の前提」に関する開示は、学校法人会計基準において求められていない。また、どのような状態がいわゆる「継続企業の前提」に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況であるかについて、明確な指針は示されていない。しかし、学校法人の理事者がいわゆる「継続企業の前提」に重要な疑義を生じさせるような場合に該当すると自ら認識し、何らかの対策等を自主的に行っており、計算書類に注記することを検討している場合には、当該事項の把握のために計画した監査手続を記載する。

(4) 委託業務の利用の状況

学校法人は、取引を処理し、報告するため、又は取引を記録しデータを処理するために、受託会社を利用することがある。監基報 315 第 10 項に従って学校法人を理解する場合、学校法人の監査人は、学校法人がその事業運営において、受託会社の業務をどのように利用しているかを理解しなければならないとされている（監基報 402 第 8 項）。受託会社が提供する業務内容に関する情報は、以下のような様々な情報源から入手可能な場合がある。

- ・ ユーザマニュアル
- ・ システム概要書
- ・ 技術マニュアル
- ・ 学校法人と受託会社との間の契約書又は業務内容合意書（サービス・レベル・アグリーメント）
- ・ 受託会社における内部統制についての、受託会社、内部監査人又は規制当局の報告書
- ・ 入手可能な場合には、受託会社監査人の報告書（マネジメントレターを含む。）

また、監基報 315 第 11 項に従って監査に関連する内部統制を理解する場合、学校法人の監査人は、受託会社にて処理される取引に適用する内部統制等を含めて、当該受託会社の提供する業務に関連する学校法人の内部統制のデザインと業務への適用を評価しなければならないとされている（監基報 402 第 9 項）。

学校法人の監査人がリスク評価において受託会社の内部統制が有効に運用されていることを想定している場合、学校法人の監査人は、以下の手続を一つ又は複数組み合わせることで実施することにより、当該内部統制の運用状況の有効性について監査証拠を入手しなければならないとされている（監基報 402 第 15 項）。

- ・ 利用可能な場合、タイプ 2 の報告書を入手する。
- ・ 受託会社で適切な運用評価手続を実施する。
- ・ 学校法人の監査人のために、受託会社で運用評価手続を実施する他の監査人を利用する。

I-18. 監査従事者の独立性の評価

監査従事者の独立性の評価には、監査従事者が、監査業務の依頼人である学校法人から独立しているかどうかの評価結果を記載する。

監査従事者は、監査業務の依頼人である学校法人から独立していることが求められるため、別途、学校法人委員会研究報告第 24 号「私立学校振興助成法監査における監査人の独立性チェックリスト」及び倫理委員会研究報告第 1 号「監査人の独立性チェックリスト」などを参考にして、監査事務所や監査従事者の独立性について文書化する。

Ⅱ 意見形成時の監査調書

(1) 意見形成時の監査調書の様式例

学校法人名 学校法人〇〇	担当者	/ /	調書 NO
平成××年度 項目 意見形成	査閲者	/ /	

意見形成時の監査調書

Ⅱ－１．監査計画の更新及び重要な変更

(1) 監査の基本的な方針及び詳細な監査計画の変更の概要

--

(2) 重要性の基準値の改訂

項目	金額
監査計画策定時の重要性の基準値	
改訂後の重要性の基準値	
重要な計算書類項目の実績金額	
再度の改訂が不要と判断した理由等	

(3) リスク評価及びリスク対応手続の更新

--

Ⅱ－２．特別な検討を必要とするリスク

(1) 特別な検討を必要とするリスクの概要

--

(2) 監査上の対応及び結論

--

II-3. 監査の最終段階の分析的手続

--

II-4. 主な実証手続の実施状況

(1) 実査の実施状況

実査日時	平成	年	月	日	時	分～	時	分
実施者								
実施場所								
実査対象の選定基準								
項目	貸借対照表計上額		実施額		実査割合			
	千円		千円		%			
	千円		千円		%			
	千円		千円		%			
コメント（重要な不一致の有無及び原因等）								

(2) 確認の実施状況

確認基準日	平成 年 月 日			
項目	基準日残高	発送額	回答額	確認先選定基準
	千円	千円	千円	
	100%	%	%	
	件	件	件	
	100%	%	%	
	千円	千円	千円	
	100%	%	%	
	件	件	件	
	100%	%	%	
	千円	千円	千円	
	100%	%	%	
	件	件	件	
	100%	%	%	
コメント（重要な不一致の有無及び原因等）				

(3) 実地棚卸立会の実施状況

実地棚卸日時	平成 年 月 日 時 分～ 時 分			
実地棚卸の方法				
項目				
貸借対照表計上額 (A)	千円	千円	千円	千円
立会実施金額 (B)	千円	千円	千円	千円
立会率 (B/A×100)	%	%	%	%
立会者				
立会場所				
立会場所の 選定基準				
コメント（重要な不一致等の有無及び原因等）				

(4) その他の重要な実証手続の実施状況

実施した手続の概要	実施した結果

II-5. 個別事項の実施状況

(1) 理事者による不正を看過しないための監査上の対応

概況の説明	
監査上の対応及び結論	

(2) 寄付金に係る監査手続の実施状況

概況の説明	
監査上の対応及び結論	

II-6. 監査の過程で識別した虚偽表示

(1) 虚偽表示の内容

別紙①、別紙②参照

(2) 監査の過程で識別した事項のうち会計上の修正仕訳を要しない違法行為等の重要な事実の要約

--

(3) 監査上の対応及び結論

--

II-7. 重要な監査手続の制約

(1) 重要な監査手続の制約の概要等

制約の概要	関連する取引種類・勘定科目・開示項目	影響

(2) 監査上の対応及び結論

--

II-8. 会計方針の変更

(1) 会計方針の変更の有無

無

有

(2) 変更の内容及び理由

変更の内容	変更の理由

(3) 変更による影響額

勘定科目	計算書類上の金額 A	変更による影響額 B	変更による影響割合 (B/A)

(4) 監査上の対応及び結論

--

II-9. 会計事実の新規発生又は変化に基づく会計処理の新規採用

(1) 会計事実の新規発生又は変化に基づく会計処理の新規採用の有無

- 無
 有

(2) 新規採用の内容

--

(3) 新規採用による影響額

勘定科目	計算書類上の金額 A	新規採用による影響額 B	新規採用による影響割合 (B/A)

(4) 新規採用の影響額が軽微か否か

- 軽微
 重要

(5) 監査上の対応及び結論

--

II-10. 会計上の見積りの変更

(1) 会計上の見積りの変更の有無

- 無
 有

(2) 会計上の見積りの変更の内容

--

(3) 会計上の見積りの変更による影響額

勘定科目	計算書類上の金額 A	会計上の見積りの変更による影響額 B	会計上の見積りの変更による影響割合 (B/A)

(4) 監査上の対応及び結論

--

II-11. 表示方法に妥当性を欠く重要な事項

(1) 表示方法に妥当性を欠く事項の概要

No. (関連調書)	要修正事項	勘定科目	借方	貸方	影響を与える開示科目と 影響額・割合

(2) 監査上の対応及び結論

--

II-12. 追記情報

検討した内容	
監査上の対応及び結論	

II-13. 参考事項

検討した内容	
--------	--

監査上の対応及び結論	
------------	--

II-14. 所轄庁、税務署等の調査で指摘された事項

指摘された事項の内容	
監査上の対応及び結論	

II-15. 理事者又は監事への重要な報告事項

報告事項の内容	
監査上の対応及び結論	

II-16. その他重要な検討事項

検討事項の内容	
監査上の対応及び結論	

II-17. 監査意見について

当年度の監査意見 (該当する意見に○を付す)	無限定適正 限定付適正 不適正 意見不表明
追記情報・参考事項の有無 (該当する項目に○を付す)	追記情報 (有・無)
	参考事項 (有・無)
除外事項の記載がある場合にはその内容	

監査責任者の意見表明等に至った検討状況の経過及び最終的な結論

意見表明に至った検討状況の経過及び最終的な結論	
監査責任者のサイン及び日付	

(2) 意見形成時の監査調書の様式例に係る記載上の留意事項

II－1. 監査計画の更新及び重要な変更

予期しない出来事が生じた場合、状況が変化した場合、又は監査手続の実施結果が想定した結果と異なった場合には、改訂されたリスク評価の結果に基づき、監査の基本的な方針及び詳細な監査計画並びにこれらに基づき計画したリスク対応手続の種類、時期及び範囲を修正することが必要な場合がある。これにより監査計画が変更された場合、「(1) 監査の基本的な方針及び詳細な監査計画の変更の概要」及び「(3) リスク評価及びリスク対応手続の更新」にその概要と変更後の対応等について記載する。計画策定時の重要性の基準値を改訂した場合、「(2) 重要性の基準値の改訂」に改訂後の金額、改訂した理由及び改訂後の金額の算定根拠を記載する。

II－2. 特別な検討を必要とするリスク

監査計画段階で把握した特別な検討を必要とするリスクについて、その内容、実施した監査手続の結果の要約及び結論を記載する。

監査人は監基報 315 第 26 項及び監基報 330 第 14 項に従い、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクが特別な検討を必要とするリスクであると判断し、特別な検討を必要とするリスクに対する内部統制に依拠する場合には、当年度の監査において、これに関連する内部統制の運用評価手続を実施しなければならないとされている。

重要な虚偽表示リスクの程度が高いほど、監査人は関連する内部統制の運用状況の有効性に関する多くの監査証拠を入手する。したがって、監査人は、特別な検討を必要とするリスクを軽減させる内部統制に関して運用評価手続を立案するに当たり過年度の監査において入手した情報を考慮するが、当該リスクに関連する内部統制の運用状況の有効性に関しては、過年度の監査において入手した監査証拠に依拠せず、当年度の監査において内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠を入手する。

また、評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクが特別な検討を必要とするリスクであると判断した場合、そのリスクに個別に対応する実証手続を実施しなければならないとされている（監基報 330 第 20 項）。

II－3. 監査の最終段階の分析的手続

監査人は、監査の最終段階において、学校法人に関する監査人の理解と計算書類が整合していることについて全般的な結論を形成するために実施する分析的手続を立案し、実施しなければならないとされている（監基報 520 第 5 項）。

分析的手続は、学校法人の財務情報と、例えば以下の関係や情報の比較検討を

含む。

- ・ 比較可能な過年度情報
- ・ 予算、業界情報
- ・ 財務情報と関連する非財務情報との間の関係（例えば、人件費と従業員数）

最終の段階の分析的手続の結果から得られた結論は、計算書類の個別の構成要素について監査中に形成された結論を裏付けることが意図されている。

II-4. 主な実証手続の実施状況

(1) 実査の実施状況

実査の実施状況を記載する。「コメント（重要な不一致の有無及び原因等）」欄には、次の事項に関する記載も含まれる。

- ・ 実査のカバー率（実査割合）が、著しく低い場合の理由
- ・ 前年度の実施対象からの変更
- ・ 理事者による制約の有無
- ・ 実査を実施していない場合には、その旨及び理由

(2) 確認の実施状況

確認の実施状況を記載する。実施状況には弁護士への確認の実施状況に関する記載も含まれる。「コメント（重要な不一致の有無及び原因等）」欄には、次の事項に関する記載も含まれる。

- ・ 確認のカバー率（回答額割合）が、著しく低い場合の理由
- ・ 前年度の実施対象からの変更
- ・ 未回収等による代替的監査手続の実施状況及び結果
- ・ 理事者による制約の有無
- ・ 貸借対照表日前を基準日等とした場合、貸借対照表日までの追加実施手続の概要
- ・ 確認を実施していない場合には、その旨及び理由

(3) 実地棚卸立会の実施状況

実地棚卸立会の実施状況を記載する。「コメント（重要な不一致の有無及び原因等）」欄には、次の事項に関する記載も含まれる。

- ・ 実地棚卸立会のカバー率（立会率）が、著しく低い場合の理由
- ・ 前年度の実施対象からの変更
- ・ 理事者による制約の有無
- ・ 貸借対照表日前を基準日等とした場合、貸借対照表日までの追加実施手続の概要
- ・ 実地棚卸立会を実施していない場合には、その旨及び理由

(4) その他の重要な実証手続の実施状況

その他の重要な実証手続の実施状況には、監査人が実施した実査、確認、実地棚卸立会以外の重要な実証手続の実施状況を記載する。例えば、決算プロセスに関連した実証手続として、計算書類とその基礎となる会計記録の一致又は調整内容の確認のために実施した手続の概要及びその結果、決算プロセスにおける重要な仕訳及び修正の確認のために実施した手続の概要及びその結果を記載する。

II-5. 個別事項の実施状況

(1) 理事者による不正を看過しないための監査上の対応

監査人は、学校法人で起こり得る不正の特徴を理解し、監査上の対応を行う必要があるとされている。特に理事者による不正が行われた場合、計算書類の重要な虚偽表示の原因となることがあるため、理事者による不正を看過しないために実施した監査手続とその結果を記載する。例えば、理事者の業務執行に対する理事会による監督や監事による監査の実施状況について検討することが含まれる。

(2) 寄付金に係る監査手続の実施状況

寄付金収入等は、寄付者、寄付の目的、収受の時期や金額が一定ではなく、一般的に計算書類に重要な虚偽表示をもたらすリスクの高い勘定科目とされており、現実にも寄付金に係る不正事例が見受けられる。したがって、寄付金については、リスク・アプローチに基づく監査を徹底することが求められ、監査人は、重要な虚偽表示リスクを十分に評価した上で、内部統制の運用状況を評価する手続とアサーションの直接的な立証を行う実証手続の実施が必要となる場合がある。これらの監査手続の実施状況とその結果について記載する。

また、寄付金の受入れに関して、所轄庁からの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ている場合には、参考事項の記載について検討することが求められるため、実施した監査手続とその結果を記載する。

なお、検討の結果、参考事項の記載が必要と判断する場合は、「II-13. 参考事項」に記載する。

II-6. 監査の過程で識別した虚偽表示

監査人は、明らかに僅少なものを除き、監査の過程で識別した虚偽表示を集計しなければならないとされている（監基報450第4項）。

また、監査人が、監査の過程で集計した虚偽表示の影響を評価し、理事者及び監事等に虚偽表示を報告する際、確定した虚偽表示、判断による虚偽表示及び推定による虚偽表示に区分することが有益な場合がある。

- ・ 確定した虚偽表示とは、虚偽表示としての事実が確かめられた場合の虚偽表

示をいう。

- ・ 判断による虚偽表示とは、監査人が合理的でないと考える会計上の見積り又は監査人が不適切と考える会計方針の選択及び適用に関する理事者の判断から生じる差異をいう。
- ・ 推定による虚偽表示とは、母集団における虚偽表示の監査人の最善の見積りであり、サンプルにおいて識別した虚偽表示から母集団全体の虚偽表示を推定した額をいう（推定による虚偽表示の決定とその結果の評価についての指針は、監基報 530 第 13 項及び第 14 項参照）。

監査人は、個別に又は集計して、未修正の虚偽表示が重要であるかどうかを判断しなければならないとされている（監基報 450 第 10 項）。なお、監査人は、この評価を行うに当たって、全体としての計算書類及び関連する取引種類、勘定残高又は開示等に対する虚偽表示の大きさと内容、並びに虚偽表示が発生した特定の状況を考慮しなければならないとされている。

過年度の重要性がない未修正の虚偽表示の累積的影響は、当年度の計算書類に重要な影響を与えることがある。過年度の未修正の虚偽表示が当年度の計算書類に与える影響を監査人が評価する方法には、複数の方法が考えられるが、同じ方法を使用することにより、期間の比較可能性を保つことができる。監査人は、重要な虚偽表示リスクを評価し、リスク対応手続の種類、時期及び範囲を決定するために手続実施上の重要性を決定し、計算書類の未修正の虚偽表示と未発見の虚偽表示の合計が重要性の基準値を上回る可能性を適切な低い水準に抑えるために、手続実施上の重要性を設定する（監基報 320 第 10 項及び A9 項）。

「(2) 監査の過程で識別した事項のうち会計上の修正仕訳を要しない違法行為等の重要な事実の要約」には、会計上の修正仕訳は必要としないが、監査の過程において検出された違法行為等の重要な事実の概要を記載する。

「(3) 監査上の対応及び結論」には、以上の点を検討した結果及び監査意見への影響を記載する。これは、監査人は、理事者が監査人の求めに応じて行った訂正又は追加した実証手続の実施の結果を考慮しても、未修正の虚偽表示の合計額が重要であると判断した場合、表明する監査意見への影響を検討しなければならないとされているからである（監基報 450 第 10 項）。

II-7. 重要な監査手続の制約

監査人は、以下の場合、限定意見を表明しなければならないとされている（監基報 705 第 6 項）。

- (1) 監査人が、十分かつ適切な監査証拠を入手した結果、虚偽表示が計算書類に及ぼす影響が、個別に又は集計した場合に、重要であるが広範ではないと判断する場合
- (2) 監査人が、無限定意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手できず、

かつ、未発見の虚偽表示がもしあるとすれば、それが計算書類に及ぼす可能性のある影響が、重要であるが広範ではないと判断する場合

II-8. 会計方針の変更

会計方針の変更がある場合には、(2)から(4)の各項目を記載する。

「(2) 変更の内容及び理由」には、理事者等に対して行った質問等により把握された具体的な会計方針の変更の内容及び変更が必要となった理由を記載する。「(3) 変更による影響額」の勘定科目には、原則として計算書類上の表示科目を記載し、影響額については、再計算等の手続を実施して学校法人が算定した金額の妥当性を検証する。また、「(4) 監査上の対応及び結論」には、正当な理由に基づく変更と認めるか否かについての判断、追記情報として記載するか否か、記載しない場合にはその理由などを記載する。

II-9. 会計事実の新規発生又は変化に基づく会計処理の新規採用

会計処理の対象となっていた事実に係る新たな事実の発生に伴う新たな会計処理の採用等について検討した結果を(2)から(5)の各項目に記載する。

「(2) 新規採用の内容」には、理事者等に対して行った質問等により把握された具体的な会計処理の新規採用の内容を記載する。「(3) 新規採用による影響額」の勘定科目には、原則として計算書類上の表示科目を記載し、影響額については、再計算等の実証手続を実施して学校法人が算定した金額の妥当性を検証する。「(4) 新規採用の影響額が軽微か否か」では、(3)の検討を受けて監査人が判断した結果をチェックし、「(5) 監査上の対応及び結論」には、会計方針の変更ではないが、当該処理が計算書類に重要な影響を及ぼし、注記されている場合に追記情報として記載するか否か、記載しない場合にはその理由を記載する。

II-10. 会計上の見積りの変更

過去に計算書類を作成する際に行った会計上の見積りについて、新たに入手可能となった情報に基づいて変更を検討した結果を(2)から(4)の各項目に記載する。

「(2) 会計上の見積りの変更の内容」には、新たに入手可能となった情報に基づく会計上の見積りの変更の内容を記載する。「(3) 会計上の見積りの変更による影響額」の勘定科目には、原則として計算書類上の表示科目を記載し、影響額については、再計算等の実証手続を実施して学校法人が算定した金額の妥当性を検証する。「(4) 監査上の対応及び結論」には、会計上の見積りの変更による監査意見への影響を記載する。

II-11. 表示方法に妥当性を欠く重要な事項

「(1) 表示方法に妥当性を欠く事項の概要」には、計算書類の表示方法が、学校

法人会計基準及び一般に公正妥当と認められる学校法人会計の基準に準拠しているかどうかを評価した結果、発見した表示方法に妥当性を欠く重要な事項（計算書類の注記事項の妥当性を欠く場合も含む。）の内容、開示上の勘定科目及び金額的影響を記載する。なお、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」に基づく指摘事項がある場合も当該箇所に記載する。

(1)に関する監査上の対応及び結論を(2)に記載する。

II-12. 追記情報

追記情報は、監査人が計算書類の表示に関して適正であると判断し、なおもその判断に関して説明を付す必要がある事項や計算書類の記載について強調する必要がある事項を監査報告書で情報として記載する場合に、意見と明確に区分し監査人からの情報として追記するものである。追記情報としては、「会計方針の変更」、「重要な偶発事象」、「重要な後発事象」、「その他説明又は強調することが適当と判断した事項」がある。また、学校法人会計においてはいわゆる「継続企業の前提」に係る開示基準はないが、学校法人が自主的に記載している場合には、監査人も追記情報として記載することとなる。

追記情報として記載すべきか検討した事項がある場合には、当該事項の概要、監査上の対応及び結論を記載する。なお、最終的に監査報告書に記載すると判断した追記情報については、「II-17. 監査意見について」において当該項目を記載する。

II-13. 参考事項

所轄庁の通知等により監査上特に留意することと指定された事項で当該通知等に反すると認められる事項（寄付金や学校債の受入れに係る留意事項等）、日本公認会計士協会の実務指針で指定された事項（第2号基本金の組入計画に係る議決が適正な手続によっているか等）がある場合には、当該事項の概要、監査上の対応及び結論を記載する。

II-14. 所轄庁、税務署等の調査で指摘された事項

所轄庁、税務署等の調査により指摘された事項がある場合には、当該事項の概要、監査上の対応及び結論を記載する。

II-15. 理事者又は監事への重要な報告事項

理事者に対して監査上の重要な報告事項があった場合には、当該事項の概要、監査上の対応及び結論を記載する。また、監事に対し情報交換すべき双方の監査に影響を及ぼすと判断した重要な事項があれば、同様に記載する。

II-16. その他重要な検討事項

その他重要な検討事項には、いわゆる「継続企業の前提」に重要な疑義が存在する場合が含まれる。その他の重要な検討事項があった場合には、当該事項の概要、監査上の対応及び結論を記載する。また、契約継続に関する判断について記載する。

II-17. 監査意見について

監査意見については該当する意見に○を、追記情報・参考事項の記載の有無については該当するものに○をそれぞれ付し、除外事項の記載がある場合にはその内容を記載する。また、監査意見表明等に至った検討状況の経過及び監査責任者の最終的な結論を記載する。

Ⅲ 業務管理資料

(1) 業務管理資料の様式例

学校法人名	学校法人〇〇	担当者	/ /	調書 NO
平成××年度	項目	意見形成	査閲者	/ /

業務管理資料

監査時間数の実績

(単位：時間)

区 分	計画	当年度実績（部門別等）				前期実績
	合計	〇〇	〇〇	〇〇	合計	合計
監査責任者						
補助者						
公認会計士						
会計士補・公認会計士試験合格者						
その他						
補助者計						
審査担当者						
合 計						
計画時間						
コメント（計画時間と実績時間や当年度の実績時間と前年度の実績時間の比較増減理由）						

(2) 業務管理資料の様式例に係る記載上の留意事項

監査時間数の実績においては、当年度の実績時間と当初の計画時間を記載し、コメント欄に当年度の実績時間と計画時間との比較増減や当年度の実績時間と前年度の実績時間との比較増減の理由を記載する。当年度実績時間は、一部、見込み時間によることができる。当年度実績時間に見込み時間が含まれている場合は、当該時間について記載する。

学校法人名 学校法人〇〇
項 目

平成××年度

担当者 / /
査閲者 / /

調書NO

No	起こり得る虚偽表示	関連アサーション				表示の妥当性 期間配分の適切性	関連する内部統制が、有効か否か
		実在性	網羅性	権利と義務の帰属	評価の妥当性		
1							
2							
3							
4							
5							
6							
7							
8							

業務プロセス	
関連する取引種類、勘定残高、開示等	
関連するアプリケーション・システム	
前年度からの重要な変更の有無	

内部統制	起こり得る虚偽表示No. (注1)								頻度	手作業/ 自動/ 手+自動	整備状況の評価手続の立案及び評価結果		依拠するか	運用評価手続の立案及び評価結果 (注2)					
	種類・時期・範囲		評価結果	過年度評価 結果の利用	当年度実施		変更有無												
	種類・時期・範囲 (注3)				評価結果	残余期間													
	1	2	3	4		5	6	7			8	種類・時期・範囲 (注3)		評価結果	種類・時期・範囲 (注3)	変更有無			

注1: 記載した内部統制が、「起こり得る虚偽表示」に対し防止的統制である場合には、「P」を、発見的統制である場合には、「D」を記載する。
 注2: 内部統制の運用評価手続を立案する際には、監査手続の対象項目について監査手続の目的に適う有効な抽出方法(監査サンプリングによる試査、特定項目抽出による試査、精査)を決定する。精査は、内部統制の運用評価手続には通常適用しない(監基報500.9.A53)。
 注3: 全般統制の整備又は運用状況に不備が存在する場合、業務処理統制の運用評価手続の範囲を拡大させることを検討する。(IT実6号.48)

学校法人名 学校法人〇〇 平成××年度
項目

担当者 / / 調書NO
査閲者 / /

①未修正の虚偽表示

(単位： 円、千円)

No.	調書No.	必要な修正仕訳						資金収支計算書への影響額				事業活動収支計算書への影響額				貸借対照表への影響額		
		未修正の虚偽表示の内容	確定/判断/推定	借方		貸方		資金収入(資金支出)合計額	事業活動収入計	教育活動収支差額	経常収支差額	基本金組入前当年度収支差額	資産の部合計	負債の部合計	純資産の部合計			
勘定科目	金額			勘定科目	金額													
1																		
2																		
3																		
4																		
5																		
未修正の虚偽表示の合計 ①							0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
計算書類の数値 ②																		
修正計算書類の数値 ③=①+②							0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
影響率 ④=①/③							#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!

重要性の基準値の検討

(1) 計算書類全体の重要性

採用した重要性の基準値の計算書類項目名：

	計画値	実績値
重要性の基準値		
明らかに僅少な虚偽表示と判断する金額		

(2) 特定の取引種類、勘定残高又は開示等に対する重要性の基準値

項目	計画値	実績値

学校法人の経理責任者との協議結果

