

## 寄付金収入等の監査手続

平成18年3月31日

改正 平成27年11月4日

日本公認会計士協会

### 1. はじめに

学校法人における寄付金については、入学者又はその関係者から收受する場合があるほか、その他の者から特定の目的のための募集に応じて收受するものがあるなど、收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が高い科目と判断される。また、現実にも寄付金に係る不正事例が見受けられた。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強く求められるため、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を実施することとなる。

なお、寄付金の監査手続は、金銭による寄付のみならず、現物寄付についても同様に考慮する必要があるため、後者も本研究報告に含めることとした（以下、金銭による寄付のほか現物寄付も含めて「寄付金収入等」という。）。

本研究報告は、このような背景を踏まえ、学校法人の監査を担当する会員の注意を改めて喚起するため、寄付金収入等の監査手続をリスク・アプローチの観点から取りまとめたものである。ただし、本研究報告は、記載されている監査手続の全てについて実施することを意図したものではない。また、全ての監査局面を想定した上で網羅的に示したものでもなく、手続の例示である。したがって、本研究報告で例示した監査手続を実施する場合には、各学校法人の実情に応じて、適宜、選択又は必要と認められた手続を追加する。

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ている場合には、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」（改正 平成27年10月7日）に基づき、参考事項の記載について検討する。

本研究報告は、平成25年の学校法人会計基準（昭和46年4月1日文部省令第18号）の改正（以下「平成25年基準改正」という。）に伴い、見直しを行っている。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27年11月の改正は学校法人会計基準等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。

## 2. 監査手続

監査人は、内部統制を含む、学校法人とその環境を理解した上で、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重要な虚偽表示リスクを評価し（以下「リスク評価手続」という。）、計算書類全体レベルではリスクの程度に応じた全般的な対応を決定し、アサーション・レベルではアサーションごとの重要な虚偽表示リスクに応じた監査手続（以下「リスク対応手続」という。）を実施する。

なお、リスク評価手続においては、固有リスクと統制リスクを結合し、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクとして評価する。

また、監査人は、会計上の見積りや事業活動収入の認識等の判断に関して計算書類に重要な虚偽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、特異な取引等、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、当該リスクに対応する監査手続を実施することがある。

このようなリスク・アプローチに基づき、寄付金収入等についてアサーション・レベルで実施すべき監査手続は、以下のとおりである。

### (1) リスク評価手続

#### ① 重要な虚偽表示リスクの評価

監査人は、内部統制を含む、学校法人とその環境を十分に理解し、これらに内在する事業上のリスク等が計算書類に重要な虚偽表示をもたらす可能性をも理解することが求められる。寄付金収入等は、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が高い科目と判断される。したがって、寄付金については、アサーションごとに重要な虚偽表示リスクを十分に評価することが重要である。

なお、リスク評価手続において、監査人が留意すべき重要な虚偽表示リスクを示す状況と事象は、以下のとおりである。

- ・ 入学者選抜の公正さを損なうような入学者又はその保護者等関係者からの寄付により、寄付金を隠蔽する動機が働く状況
- ・ 関連当事者や関係する団体等（後援会、PTA、関係する財団法人や宗教法人、教職員など）を経由して行われる入学者又はその保護者等関係者からの寄付により、寄付金を隠蔽する動機が働く状況
- ・ 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場合の寄付により、寄付金を仮装する動機が働く状況
- ・ 関連当事者や関係する団体等からの多額の寄付
- ・ 関連当事者や関係する団体等から監査人が必要と認めた協力が得られない状況

- ・ 寄付金収入等に係る過去の法令遵守状況
- ・ 所有権やその評価が問題となるような現物寄付
- ・ 理事者の誠実性に問題がある状況
- ・ 理事会による理事の職務執行の監督が十分に行われていない状況
- ・ 監事による監査が十分に機能していない状況
- ・ 評議員会が有効に機能していない状況

## ② 特別な検討を必要とするリスクの決定

監査人は、識別した重要な虚偽表示リスクから特別な検討を必要とするリスクを決定するが、特別な検討を必要とするリスクは、多くの場合、重要な非経常的取引や理事者の恣意性が介入する取引に存在する。

寄付金収入等について、特別な検討を必要とするリスクが存在すると考えられる取引例は、以下のとおりである。

- ・ 多額の受入れ
- ・ 関連当事者や関係する団体等からの受入れ
- ・ 関連当事者や関係する団体等を経由した学校法人会計外での受入れ
- ・ 多額の寄付金収入等を小口に分割して少額を装うような受入れ
- ・ 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ための受入れ

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、当該リスクが計算書類における重要な虚偽表示をもたらしていないかを確認するため、必要に応じて、内部統制の整備状況を調査し、その運用状況の有効性がどの程度であるかを想定する。例えば、これらの取引例に対して、学校法人又は理事者がどのように対処したか、理事会での承認手続等の統制活動が実行されているかどうかを確認する。

なお、当該リスクに対して内部統制に開示すべき重要な不備があると監査人が判断した場合には、この問題について理事者等に報告しなければならないとされている。

## (2) リスク対応手続

監査人は、リスク評価の結果に基づき、監査リスクを合理的に低い水準に抑えるために、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応した手続を実施する。このようなリスク対応手続は、内部統制の運用状況の評価手続（以下「運用評価手続」という。）と実証手続で構成される。

なお、寄付金の隠蔽等、寄付金収入等の網羅性に係る重要な虚偽表示リスクに対し、一般的に実証手続により適切に対応することは困難であるため、当該リスクに対しては運用評価手続が有効である。一方、寄付金の仮装等、寄付金収入等の発生に係る重要な虚偽表示リスクに対しては、実証手続により直接的な立証を行うことが可能である。

## ① 運用評価手続

監査人は、リスク評価において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・レベルで十分かつ適切な監査証拠が入手できないと判断した場合には、運用評価手続を実施する。この場合の監査手続は、質問とその他の監査手続を組み合わせて実施するが、例えば、寄付金の受領に係る内部統制の運用状況の有効性を確かめるため、寄付金収受に係る手続について質問を行い、出納業務の状況を観察し、稟議書等の関係書類を閲覧する。観察は、当該手続を実施する時点において適切な監査手続であることから、より確かな心証を得られる監査証拠を入手するため、観察を質問で補うだけでなく、監査対象期間の他の時点における内部統制の運用状況の有効性に関する記録や文書を閲覧することがある。

なお、監査人は、重要な虚偽表示リスクを、特別な検討を必要とするリスクであると判断し、当該リスクを軽減させる内部統制に依拠する場合には、過年度の監査で入手した内部統制に関する監査証拠に依拠できないため、当年度の監査において運用評価手続を実施し、内部統制の運用状況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。

## ② 実証手続

実証手続は、アサーションの直接的な立証を行うために実施され、詳細テストと分析の実証手続により行われる。監査人は、寄付金収入等のような重要な取引に対しては、運用評価手続によって重要な虚偽表示リスクを低い程度に抑えることが可能である場合でも、常に実証手続を実施しなければならないとされている。

寄付金収入等について、重要な虚偽表示リスクの程度が高いほど、実証手続の実施範囲は拡大する。また、重要な虚偽表示リスクの評価段階では、内部統制の運用状況についての有効性を想定しているため、運用評価手続の結果が想定した有効性の程度と異なる場合には、実証手続の実施範囲を拡大することがある。

不正による重要な虚偽表示リスクがある場合には、そのリスクに対応するため、監査手続の実施時期を変更することがある。例えば、現物寄付金の発生について、理事者による恣意的な仮装計上が行われるリスクがある場合には、現物の実査や視察を年度途中に実施することは効果的でないため、年度末日又は年度末日近くの残高に対して実証手続を実施する方がより適切である。

また、監査人は、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と判断した場合には、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。なお、特別な検討を必要とするリスクに対する監査手続の種類、実施時期及び実施範囲を立案する場合には、例えば、確認等の証明力の強い監査証拠を入手する手続を含めることが考えられる。

(3) 実証手続の例示

① 特別な検討を必要とするリスクを識別していない場合の実証手続

決算手続において実施すべき実証手続は、以下のとおりである。

- ・ 寄付金内訳表と総勘定元帳や試算表等とが一致していることを確かめる。
- ・ 決算手続における重要な決算整理仕訳や修正処理を確かめる。

以下に例示した実証手続の中から、適宜、必要な手続を選択し、又は、他の手続を追加して、監査手続を実施するものとする。なお、監査人は、監査業務の効率化を図る上で、同一の取引に対して実証手続の詳細テストと運用評価手続とを同時に実施する場合があるため、以下の例示には、運用評価手続の立案に必要な手続も含んでいる。

【寄付金収入】

実証手続	アサーション
1. 前年度以前の監査で認識された事項の把握	
2. 寄付金収入の認識に関する会計方針と手続の妥当性の検証 (1) 寄付金収入の認識に関する会計方針及び手続が適切であり、かつ、前年度と継続して適用されているか否かを確かめる。 (2) 寄付金の募集から寄付金受領までの関係書類、証拠資料と寄付金受入記帳とを突合する。 (3) 直接納入（学校出納）の場合及び銀行振込みの場合等の所定の収納手続が適正に行われていることを確かめる。 (4) 寄付金趣意書等により、寄付金募集の目的とその方法が適切であることを確かめる。 (5) 寄付金受領書用紙にあらかじめ一連番号が付されている等、その管理が適切であることを確かめる。 (6) 寄付金受領書控えにより、受領書が発行されない寄付金がないことを確かめる。	発生 網羅性 正確性 期間帰属 分類の妥当性
3. 寄付金収入の検証 寄付金収入について、詳細テスト又は分析の実証手続若しくはその組合せを実施する。 (1) 前年度寄付金収入又は予算から当年度の寄付金収入の推定値を求め、実績値と比較し、重要な差異については、その理由及び原因を確かめる。 (2) 寄付金収入について、寄付金受領書控え、預金通帳等の証憑と突合する。	実在性 権利と義務 網羅性 評価と期間配分
4. 特別寄付金の検証 (1) 資金収支計算書の一般寄付金収入と特別寄付金収入との区分につき、寄付金趣意書、寄付申込書等によりその妥当性を確かめる。 (2) 特別寄付金の使途は、その寄付目的に沿っていることを確かめる。	発生及び権利と義務 網羅性 分類と明瞭性 正確性と評価

実証手続	アサーション
<p>(3) 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」の「施設設備寄付金」に分類し、それ以外の寄付金は「教育活動収支」の「寄付金」の「特別寄付金」又は「一般寄付金」に分類していることを確かめる。</p> <p>(4) 特別寄付金のうち、上記(3)の施設設備拡充等のための寄付金以外のものは、寄付者の意思が明確でない場合も含め、事業活動収支計算書においては「教育活動収支」の「特別寄付金」又は「一般寄付金」に分類していることを確かめる。</p> <p>(5) 一般寄付金は、事業活動収支計算書においては「一般寄付金」として分類されていることを確かめる。</p>	アサーション
<p>5. 寄付金収入の表示の検討</p> <p>(1) 寄付金収入が適切に記録され、分類され、開示されているかを検討する。特に、施設設備拡充等の目的が明確な寄付金の場合は、平成25年基準改正において区分の変更があったため留意する。</p> <p>(2) 借入金等収入を寄付金収入で処理していないことを寄付申込書等により確かめる。</p> <p>(3) 寄付金収入が預り金受入収入等で計上されていないことを関係書類により確かめる。</p> <p>(4) 理事者確認書に、寄付金収入は、漏れなく計算書類に計上されている旨が記載されていることを確かめる。</p>	発生及び権利と義務 網羅性 分類と明瞭性 正確性と評価

### 【現物寄付】

実証手続	アサーション
1. 前年度以前の監査で認識された事項の把握	
<p>2. 現物寄付の認識に関する会計方針と手続の妥当性の検証</p> <p>(1) 現物寄付の認識に関する会計方針及び手続が適切であり、かつ、前年度と継続して適用されているか否かを確かめる。</p> <p>(2) 土地、建物、機器備品、図書等の現物寄付は、所定の手続を経て受領され、経理担当責任者へ報告されていることを確かめる。</p>	発生 網羅性 正確性 期間帰属 分類の妥当性
<p>3. 現物寄付の検証</p> <p>詳細テスト又は分析的実証手続若しくはその組合せを実施する。</p> <p>(1) 前年度現物寄付又は予算から当年度の現物寄付の推定値を求め、実績値と比較し、重要な差異については、その理由及び原因を確かめる。</p> <p>(2) 現物寄付について、寄付申込書、寄付金受領書控え等の証憑と突合する。</p> <p>(3) 現物寄付の対象となる重要な土地、建物、機器備品、図書等について、現物を実査又は視察する。</p> <p>(4) 土地、建物の現物寄付があった場合は、所有権が移転済みであることや抵当権等が設定されていないことを登記簿謄本などで確かめる。</p> <p>(5) 車両など登録等が行われる物品の寄付を受けた場合は、車検証</p>	実在性 権利と義務 網羅性 評価と期間配分

実証手続	アサーション
等により登録名義が学校法人となっていることを確かめる。	
4. 現物寄付の評価の検討 (1) 土地、建物、機器備品、図書等につき無償で贈与を受けた場合は、贈与の時における当該資産の取得のために通常要する価額で収入が計上されていることを確かめる。 (2) 土地、建物、機器備品、図書等の取得に際して寄付を目的とする多額の値引等が行われたときは、当該資産の通常の取得価額との差額は、現物寄付で処理されていることを確かめる。	評価と期間配分
5. 現物寄付の表示の検討 現物寄付が適切に記録され、分類され、開示されているかを検討する。 (1) 現物寄付のうち、施設設備の受贈は事業活動収支計算書の「特別収支」に分類していることを確かめる。 (2) 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」に分類していることを確かめる。	網羅性 分類と明瞭性

② 特別な検討を必要とするリスクを識別した場合の実証手続

寄付金収入等について、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。寄付金収入等の過大計上（寄付金の仮装）及び寄付金収入等の過小計上（寄付金の隠蔽）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の実証手続の例は、以下のとおりである。

ア. 寄付金収入等の過大計上（寄付金の仮装）に対応する実証手続

実証手続	アサーション
多額の寄付金収入等は、妥当なものであるかを確かめる。 1. 多額の寄付金収入の計上時は、入金の実態を関連帳票及び証憑と突合する。 2. 多額の寄付金収入等については、必要があれば寄付者に確認を行う。 3. 多額の現物寄付については、原則として、寄付された現物を実査又は視察する。 4. 土地、建物の現物寄付があった場合は、所有権が移転済みであることや抵当権等が設定されていないことを登記簿謄本などで確かめる。 5. 車両など登録等が行われる物品の寄付を受けた場合は、車検証等により登録名義が学校法人となっていることを確かめる。 6. リース物件を現物寄付に仮装する可能性があるため、リース物件の管理体制を把握し、リース料の前年対比、予実対比、未経過リース債務残高とリース料との比較により、次のような異常なリース料の発生がないかを確かめる。 ・ リース料の支払額に対応するリース物件が存在しない。	発生

実証手続	アサーション
<ul style="list-style-type: none"> <li>・ リース会社ではない業者とリース取引が行われている。</li> <li>7. 6. の場合、必要があればリース会社に未経過リース債務残高及びその他の情報（適用利率、支払期日、リース資産の内容、取得価額及び適用耐用年数等）の確認を行う。</li> <li>8. 多額の現物寄付で、寄付された資産が建設中又は新築の建物等である場合、必要があれば建設会社等にこれらの工事等に係る契約や債務額等の確認を行う。</li> </ul>	

イ. 寄付金収入等の過小計上（寄付金の隠蔽）に対応する実証手続

実証手続	アサーション
<p>関連当事者や関係する団体等が学校法人に帰属する寄付金の募集を行っている場合、その寄付金収入等は妥当なものであるかを確認する。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 関連当事者や関係する団体等が寄付金募集を行っている場合、以下の点について確かめる。 <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 寄付金募集の目的が明確にされているかどうか。また、関連当事者や関係する団体等の設立の目的等からみて、妥当なものであるか。</li> <li>(2) 収受した寄付金の中に、学校法人に帰属する寄付金が含まれていないか。また、大学の場合、入学者又はその保護者等関係者から大学の教育研究に直接必要な経費に充てられるための寄付金が含まれていないか。</li> <li>(3) 学校法人が収受・計上すべき寄付金については、関連当事者や関係する団体等から学校法人に資金が移動しているか。</li> </ol> </li> <li>2. 必要があれば関連当事者や関係する団体等に学校法人経由で協力を求め、決算書を入手するとともに、資金の源泉を確かめる。</li> <li>3. 必要があれば関連当事者や関係する団体等に学校法人経由で協力を求め、寄付者に対して確認を行う。</li> </ol>	網羅性

3. 参考事項の記載

寄付金の受入れに当たり、監査意見には影響を及ぼさないが所轄庁の通知等に反する事項がある場合は、監査報告書に参考事項として記載する。参考事項の記載については、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」に留意する。

以 上