

〈研究論文〉

国立大学法人における内部監査体制の整備に関する課題

——第1期中期目標・中期計画の実績を手がかりとして——

佐野 享子

国立大学法人における内部監査体制の整備に関する課題

——第1期中期目標・中期計画の実績を手がかりとして——

佐野 享子

1. 問題の所在

国立大学法人における第1期中期目標・中期計画の期間が、本年度末で終了する。平成14年3月に「国立大学の独立行政法人化に関する調査検討会議」が公表した「新しい『国立大学法人像』について」の「基本的考え方」にあるように、国立大学の法人化は、大学の自主性・自律性を尊重するとともに、各大学における運営上の裁量を拡大していくことが必要であるとの前提に立って制度化された。そのために必要となるのが監査体制の構築である。上記報告書においても、「大学運営の自主性・自律性の拡大を踏まえ、各大学における財務運営等を含めた自己規律・自己責任の確立が求められる。このため、法令・予算等に基づくこれまでの監査の仕組みから、法人内部における監査機能の充実とそのための体制の確立が必要である」と記述するとともに、「大学の規模に関わらず、財務規律の確保、資源の有効・適切な配分、対外的説明責任等の観点から、全ての大学は、財務に関する学外の有識者を加えた適切な内部監査体制を整備するとともに、会計監査人の監査を受けるものとする」と提言している。

これを受け、法人化後の国立大学法人に関しては、会計監査人による監査を受けなければならない旨が規定されるとともに（国立大学法人法（平成15年法律第112号）第35条に基づく独立行政法人通則法（平成11年法律第103号）第39条の準用）、国立大学法人内に文部科学大臣が任命する役員である監事を置き、監事が同法人の業務を監査する旨定められた（国立大学法

人法第11条第4項）。一般に広義の「内部監査」には、監事による監査と内部監査人による監査があり、前者は先に述べたように法定されているが、後者は組織において任意に実施される。いわゆる「三様監査」とは両者に会計監査人の監査を加えたものであり、民間会社においても、三様監査はそれぞれが固有の目的を持って実施されている。

国立大学法人においても多数の法人で、「内部監査体制の構築」が第1期中期目標・中期計画に掲げられた。しかしながら、法人化まもない国立大学における監査体制の構築・運営に関しては、いくつかの課題があるようにも思われる⁴⁾。とりわけ内部監査をいかに行うかについては、「監事は、国立大学法人の業務を監査する」と国立大学法人法に規定されているのみであり、これをどこまでどのようにして実施すれば良いのか、また内部監査人監査との役割分担をどのように行えば監査の効率性と効果性が確保できるのかという点が、論点となりうるものと予想される。また「新しい『国立大学法人像』について」では、法人の規模に関わらず適切な内部監査体制を整備する旨提言されているが、職員数が少ない小規模法人においてはいかなる体制を整備すれば「適切である」と判断しうるのであろうか。

以上のような問題意識に立ち、本稿では、国立大学法人における第1期中期目標・中期計画で掲げられた内部監査体制の整備に関する実績を明らかにするため、各法人ごとの業務実績報告書の記述を分析することを通じて、国立大学法人における内部監査体制整備に関する今後の課題について検討することを目的とする。本稿

における課題設定の意義は次のとおりである。第一に、大学における内部監査は、研究費の不正使用をはじめとする不祥事の発見・防止が主目的であると考えられがちである。しかしながら内部監査の本質は、「組織体の経営目標の効果的な達成に役立つことを目的」⁶⁾とするところにあると言われており、国立大学法人における内部監査の体制も、中期目標・中期計画の達成に寄与するために整備されなければならない。本稿において、各国立大学法人の中期目標・中期計画の達成状況の分析を通じて、研究課題に迫ろうとしたのも、これら体制の整備状況について各法人が中期目標・中期計画との関わりで、どのように認識しているのかを明らかにすることが、本課題の趣旨に即した研究の端緒として意義があると考えたからである。

第二に、金融証券取引法（昭和23年法律第25号）では、上場会社に対して財務報告に係る内部統制に関する内部統制報告制度を平成18年に制定しているが（第193条の2第2項）、平成20年に国会に提出されて継続審議となった独立行政法人通則法改正案においても、内部統制システムの整備状況について業務方法書に記載することを求めている⁷⁾。この改正案成立の行方は定かではないが、独立行政法人通則法の規定を準用しながら制度設計がなされている国立大学法人においても、将来的に内部統制・内部監査体制の整備が義務づけられることが予想される。

以下では第2節で分析の方法を提示するとともに、分析結果をもとに中期目標・中期計画の達成状況を概観する。続く第3節では、中期目標・中期計画の実績に関する具体的な記述内容について、独立行政法人や民間会社を対象とした論議を視野に入れながら考察し、国立大学法人における内部監査体制整備に関する課題と今後の方向性について検討を加える。国立大学法人における内部監査体制に関するこれまでの論考は、特定大学の事例紹介に留まり⁸⁾、それらの整備状況とその課題について論じたものは管見の限り見られない。

2. 中期目標・中期計画の達成状況

2-1 分析方法

本稿では以下の2点について分析を行った。

(1) 内部監査体制に係る中期目標・中期計画の内容

各国立大学法人における平成21年3月末現在の第1期の中期目標・中期計画の文書⁹⁾を分析対象とし、監査について記述された箇所を抽出した後、記述内容をKJ法に基づいて分類し、各項目ごとに中期目標・中期計画の記述が見られた法人数を調べた。

また、法人の規模ごとに差異があるかどうかを明らかにするため、各法人における「平成19年度に係る業務の実績及び中期目標期間（平成16～19事業年度）に係る業務の実績に関する報告書」¹⁰⁾（以下「実績報告書」と言う。）に記載された専任教職員数の合計をもとに国立大学法人を4種類に分類し、項目毎に法人数に占める構成比を比較した。内訳は、タイプA：200人以上(19法人)、タイプB：1000人以上2000人未満(23法人)、タイプC：500人以上1000人未満(14法人)、タイプD：500人未満(30法人)である。比較に際しては母比率の差の検定を行った。

(2) 内部監査体制に係る中期目標期間の業務実績

上記実績報告書を分析対象とし、(1)と同じ方法で分析を行い、(1)の結果との比較を行うことで、抽出した中期目標・中期計画の項目ごとの達成状況を測ることとした。比較に際しては項目毎に母比率の差の検定を行った。

実績報告書には、中期目標・中期計画の記述よりも詳しい記述がなされているが、項目の抽出に当たっては、本稿の目的が監査体制の整備状況を探ることにあることに鑑み、実施された監査のテーマを含む監査の実施状況、及び研究費の不正使用防止に限定した内容については、それぞれ項目から除外した。また関連規程の整備や計画書作成といった監査の実施に伴って通常行われていることが予想される事項についても項目から除いた。さらに監事との「連携を図る」等との記述が見られるものの、連携のための体制についての具体的な記述がない場合も実績数にカウントしていない。

2-2 分析結果

(1) 内部監査体制に係る中期目標・中期計画の内容

中期目標に記述されていた内容は表1のとおりである。中期目標においては、17法人(19.8%)が、「内部監査体制の構築・機能の充実」を項目に挙げていた。

中期計画に記述されていた内容は表2のとおりである。中期計画においては、「内部監査組織の設置」(29法人, 33.7%), 「内部監査体制の確立・機能の充実」(23法人, 26.7%)の順で記述が多く見られた。中期目標において「内部監査体制の構築・充実」を掲げていない法人においても、中期目標における「業務運営の改善及び効率化」の項目実現の方途として、監査に係る体制整備の項目を中期計画に掲げていた。

また、中期目標に監査に関する記述が全くない法人が68法人(79.0%), 中期計画に監査に関する記述が全くない法人が24法人(27.9%)それぞれ見られた。

表3では中期計画に記述されていた項目を教職員規模別に整理した。各項目の記述が見られた法人の割合に関し、各項目別に母比率の差の検定を行った結果、中期計画における「内部監査組織の設置」の項目で教職員規模別の有意差が見られ(有意水準0.05)、教職員数1000人以上の法人(タイプA及びタイプB)は1000人未満の法人(タイプC及びタイプD)よりも、「内部監査組織の設置」を計画に掲げた法人の割合が多かった。

以上のように、中期目標・中期計画では、約7割の法人で内部監査体制の整備に関する項目が掲げられ、とりわけ「内部監査組織の設置」については約3割の法人で計画されていたものの、教職員規模が小さい法人では、係る組織を設置する計画が具体的に立案されていないことが分かる。

(2) 内部監査体制に係る中期目標期間の業務実績

実績報告書に記述されていた内容は表2のとおりである。「内部監査組織の設置」(74法人, 86.0%)の項目が最も多く、次いで「内部監査部門と監事の連携施策」(23法人, 26.7%), 「監査

の理念・視点の提示」(22法人, 25.6%)「内部監査手法の確立・改善」(20法人, 23.3%)の順で記述が多く見られた。「内部監査体制の構築・機能の充実」を挙げている法人は18.6%であり、中期計画において同項目を掲げている法人の割合よりも少なかったが、これは中期計画段階で「内部監査体制の構築・機能の充実」といった抽象的な項目を掲げていた法人が、実績報告書において具体的な実績を記述していることによるものである。実績報告書に監査に関する記述が全くない法人は8法人(9.3%)あった。

表4では実績報告書に記述されていた項目を教職員規模別に整理した。各業務実績の項目を掲げた法人の割合に関する教職員規模別の有意差は、いずれの項目においても見られなかった。

中期目標・中期計画の項目ごとの達成状況を測るため、表2をもとに、中期計画における各項目の比率と実績報告書における各項目の比率との間で母比率の差の検定を行ったところ、「内部監査組織の設置」の項目について、これを中期目標・中期計画に掲げた法人の割合よりも、実績報告書に掲げた法人の割合の方が多かった(有意水準0.01%)。また両者の有意差は、教職員数1000人以上の法人(タイプA及びタイプB)及び1000人未満の法人(タイプC及びタイプD)のいずれにおいても見られた(いずれも有意水準0.01%)。

以上のように、各法人の業務実績では、9割近い法人で「内部監査組織の設置」が実行され、係る項目では教職員規模に関わらず、中期目標・中期計画を上回る実績が上がっていることが伺えた。その他の項目についても、教職員規模に関わらずそれぞれ一定の実績が上げられている一方で、内部監査に関する実績が全く報告されていない法人も全体の1割弱見られた。

以上の結果から、内部監査に係る中期目標・中期計画の達成状況については、とりわけ「内部監査組織の設置」について実績が上げられていることが判明したものの、中期計画に係る組織の設置を具体的に立案していなかった小規模法人を中心として、当初計画されていなかった組織が、新たに設置されたことにより、設置さ

れた組織の運営に関わって、何らかの課題が生じていることが危惧される。次節では、実績報告書における具体的な記述内容を取り上げ、内部監査組織の設置に関わる事項に主として焦点

を当てるとともに、小規模法人など監査資源の制約がある中での体制整備の在り方を視野に入れながら、内部監査体制の整備に関する課題を抽出する。

表1 国立大学法人第1期中期目標における記述内容別法人数

項目	合計	タイプA	タイプB	タイプC	タイプD
内部監査体制の充実・機能の充実	17(19.8%)	8(42.1%)	4(17.4%)	0	5(16.7%)
監査結果の公表	1(1.2%)	0	0	1(7.1%)	0
記述なし	68(79.0%)	11(57.9%)	19(82.6%)	13(92.9%)	25(83.3%)

(注)括弧内はそれぞれ法人数合計(86校)又は下記のタイプ別法人数合計に占める割合
 タイプA:教職員数2000人以上(19法人)、タイプB:同1000人以上2000人未満(23法人)
 タイプC:同500人以上1000人未満(14法人)、タイプD:同500人未満(30法人)

表2 国立大学法人第1期中期計画及び実績報告書における記述内容別法人数

項目	計画記述	実績記述
内部監査組織の設置	29(33.7%)	74(86.0%)
内部監査手法の確立・改善	6(7.0%)	20(23.3%)
監査担当職員の専門性向上・研修	5(5.8%)	13(15.1%)
内部監査部門と監事の連携施策	2(2.3%)	23(26.7%)
監査結果の公開	2(2.3%)	6(7.0%)
内部監査体制の確立・機能の充実	23(26.7%)	16(18.6%)
監査の理念・視点の提示	3(3.5%)	22(25.6%)
記述なし	24(27.9%)	8(9.3%)

(注)括弧内はそれぞれ法人数合計(86法人)に占める割合

表3 国立大学法人第1期中期計画における記述内容別法人数：教職員規模別

(1) タイプA

項目	法人数	具体的内容
内部監査組織の設置	11(57.9%)	学長・総長直轄の監査室設置7、会計組織と独立した組織の設置、監事監査支援と業務運営に関する内部監査・監査情報の収集分析 監事を補佐するための監査室を設置2 監査マニュアルの充実、監査結果報告作成手順の策定、監査基準整備、業務執行効率を考慮した合理的な監査基準整備
内部監査手法の確立・改善	4(21.1%)	
監査担当職員の専門性向上・研修	3(15.8%)	
内部監査部門と監事の連携施策	2(10.5%)	
監査結果の公開	1(5.3%)	
内部監査体制の確立・機能の充実	4(21.1%)	
監査の理念・視点の提示	1(5.3%)	
記述なし	2(10.5%)	経理面における内部統制システムの妥当性の検討・評価と運営状況の監視及び業務諸活動の合法性・合理性の検討

(注)括弧内はタイプA(教職員数2000人以上)の法人数(19法人)に占める割合
 具体的内容欄の数字は複数の法人により項目欄に書かれた内容についての具体的な記述がなされている場合の法人数

(2) タイプB

項目	法人数	具体的内容
内部監査組織の設置	11(57.9%)	学長直轄の内部監査室設置3、監事の下に監査室を設置、監査室設置し内部監査と監事の支援
内部監査手法の確立・改善	1(5.3%)	
監査担当職員の専門性向上・研修	1(5.3%)	
内部監査部門と監事の連携施策	0	
監査結果の公開	0	
内部監査体制の確立・機能の充実	7(30.4%)	
監査の理念・視点の提示	1(5.3%)	
記述なし	3(13.0%)	責任分担明確化と相互の内部チェック機能強化

(注)括弧内はタイプB(教職員数1000人以上2000人未満)の法人数(23法人)に占める割合
 具体的内容欄の数字は複数の法人により項目欄に書かれた内容についての具体的な記述がなされている場合の法人数

(3) タイプC

項目	法人数	具体的内容
内部監査組織の設置	3(21.4%)	監事のもと内部監査システムを構築
内部監査手法の確立・改善	0	
監査担当職員の専門性向上・研修	1(7.1%)	
内部監査部門と監事の連携施策	0	
監査結果の公開	1(7.1%)	
内部監査体制の確立・機能の充実	3(21.4%)	
監査の理念・視点の提示	0	
記述なし	8(57.1%)	

(注) 括弧内はタイプC(教職員数500人以上1000人未満)の法人数(14法人)に占める割合

(4) タイプD

(4)タイプD

項目	法人数	具体的内容
内部監査組織の設置	4(13.3%)	学長直属組織、運営組織と独立した内部監査機能、監査委員会設置
内部監査手法の確立・改善	1(3.3%)	監査実施手法の改善・見直し
監査担当職員の専門性向上・研修	0	
内部監査部門と監事の連携施策	0	
監査結果の公開	0	
内部監査体制の確立・機能の充実	9(30.0%)	監事の監査機能補佐する体制整備、監事の下内部監査システム構築 内部牽制の機能を有する体制の構築2
監査の理念・視点の提示	1(3.3%)	リスク評価を内容とする監査
記述なし	11(36.7%)	

(注) 括弧内はタイプD(教職員数500人未満)の法人数(30法人)に占める割合

具体的内容欄の数字は複数の法人により項目欄に書かれた内容についての具体的な記述がなされている場合の法人数

表4 国立大学法人第1期実績報告書における記述内容別法人数：教職員規模別

(1) タイプA

項目	法人数	具体的内容
内部監査組織の設置	17(89.5%)	総長・学長の直轄組織14、監事のもとに監事室 監事補佐及び学長の指示の下内部監査を行う独立した組織 会計組織と独立した組織
内部監査手法の確立・改善	7(36.8%)	内部監査マニュアルの作成4、 監査項目・実施手続き書・チェックリストの策定2 対象部局の負担軽減・効率的・効果的監査の観点から最適技法選択
監査担当職員の専門性向上・研修	5(26.3%)	研修実施・講習会参加3、会計大学院に職員派遣 監査法人からの支援・情報提供
内部監査部門と監事の連携施策	7(36.8%)	協議会等開催7
監査結果の公開	2(10.5%)	学外への公表2
内部監査体制の確立・機能の充実	7(36.8%)	学内HPでの情報共有7
監査の理念・視点の提示	8(42.1%)	リスク評価による重点的監査4、内部統制システムの評価3、 業務諸活動の合法性・合理性の検討・評価
記述なし	2(10.5%)	

(注) 括弧内はタイプA(教職員数2000人以上)の法人数(19法人)に占める割合

具体的内容欄の数字は複数の法人による記述がある場合の法人数

(2) タイプB

項目	法人数	具体的内容
内部監査組織の設置	21(91.3%)	学長直轄内部監査室設置14、学長直轄内部監査室で監事監査支援業務部門から独立しトップマネジメント補佐する機能を持つ監査室 外部有識者加えた学長直轄監査室とその業務補佐する支援室 監事の下事務局から独立した監査室、監査室設置3
内部監査手法の確立・改善	6(26.1%)	内部監査マニュアル作成3、民間企業の監査手法研究してマニュアル作成 監査基準の見直し、文部科学省から監査業務の調査研究受託
監査担当職員の専門性向上・研修	2(8.7%)	監査業務体験研修制度の実施、講習参加、 公認会計士資格を持つ教員を室員に配置
内部監査部門と監事の連携施策	5(23.8%)	協議会等開催5
監査結果の公開	1(4.3%)	
内部監査体制の確立・機能の充実	3(13.0%)	学内HPで情報共有2、財務活動期中期末監査を学外監査人にも依頼
監査の理念・視点の提示	8(34.8%)	リスクアプローチ2、PDCAの機能を監査、内部統制の視点3、 合法性・合理性・経済性の視点、効率的・効果的な三者三様監査
記述なし	2(8.7%)	

(注)括弧内はタイプB(教職員数1000人以上2000人未満)の法人数(23法人)に占める割合
具体的内容欄の数字は複数の法人による記述がある場合の法人数

(3) タイプC

項目	法人数	具体的内容
内部監査組織の設置	11(78.6%)	学長直轄の監査室設置8、監査室設置3
内部監査手法の確立・改善	1(7.1%)	内部監査マニュアル作成
監査担当職員の専門性向上・研修	3(21.4%)	研修実施・講習会参加3
内部監査部門と監事の連携施策	1(7.1%)	協議会等開催
監査結果の公開	1(7.1%)	学外への公表
内部監査体制の確立・機能の充実	2(14.3%)	学内HPでの情報共有、内部統制の一環としての経理の監査の実施
監査の理念・視点の提示	2(14.3%)	三様監査独立性の担保、諸活動遂行状況の適法性・合理性の観点
記述なし	2(14.3%)	

(注)括弧内はタイプC(教職員数500人以上1000人未満)の法人数(14法人)に占める割合
具体的内容欄の数字は複数の法人による記述がある場合の法人数

(4) タイプD

項目	法人数	具体的内容
内部監査組織の設置	25(83.3%)	学長直轄の監査室設置16、学長直轄の経営監査室、監査室設置4、 内部監査機能合わせ持つ監事監査室、監事監査を補佐する監査室2 監査法人・監事監査を支援する監査・評価室
内部監査手法の確立・改善	6(20.0%)	内部監査マニュアル作成3、チェックリスト作成2、 内部監査手順書による評価基準の設定
監査担当職員の専門性向上・研修	3(10.0%)	研修実施・講習会参加3
内部監査部門と監事の連携施策	10(33.3%)	連携の制度化、協議会・懇談会の開催9
監査結果の公開	2(6.7%)	学外への公表2
内部監査体制の確立・機能の充実	4(13.3%)	財務担当理事による実施と外部専門家(公認会計士)の委嘱 学長の下に外部の専門家を囑託で配置、 内部監査を学長が統括するよう会計監査要項を改正 監査対象期間中に財務会計事務に直接関わった者を任命しない
監査の理念・視点の提示	4(13.3%)	三様監査の役割分担明確化、監査の効率化・品質保持・網羅性向上 経済性・効率性・法令遵守の視点、内部統制の評価
記述なし	2(6.7%)	

(注)括弧内はタイプD(教職員数500人未満)の法人数(30法人)に占める割合
具体的内容欄の数字は複数の法人による記述がある場合の法人数

3. 内部監査体制整備に関する課題

(1) 内部監査組織の位置づけ

内部監査体制整備に関する論点として第一に挙げられるのは、内部監査組織の位置づけについてである。業績報告書に内部監査組織の設置について記述があった74法人のうち、これをトップ・マネジメントである学長の直轄組織と位置づけている法人が合計して55法人、これを監事の下に置く又は監事監査を支援する組織と位置づけている法人が4法人、学長の指示の下行う内部監査部門としての役割に加えて監事監査の支援をも行うとしている法人が3法人見られた。広義の「内部監査」には、監事による監査と内部監査人による監査があると先に述べたが、後者に当たるのが本稿の言う内部監査部門である。

各法人の実績報告書を参照したところ、当該組織が事務局内部の組織として位置づけられていた法人にあっては、これまでの年度評価において、内部監査部門の独立性を担保する必要があるとの国立大学法人評価委員会からの指摘を受けて、これを学長直轄に改めた事例が複数見られ⁹⁾、このような指摘がなされたことが、内部監査部門を学長直轄としている旨記述している法人数が多いこと背景にあるものと考えられる。

民間部門を含め、内部監査部門の役割についてはそもそもどのように考えられているのだろうか。金融証券取引法が定める内部統制制度の実施要領とも言うべき『財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の制定について』（2007年7月企業会計審議会、以下「実施基準」と言う。）と題した意見書の中では、内部監査部門の役割について次のように記載している。

（経営者による独立的評価）

経営者は、組織の代表者として内部統制の整備及び運用に最終的な責任を有しており、この観点から独立的評価を実施することになる。ただし、経営者が直接実施できる活動には限界がある。したがって、通常は、内部監査部

門等に適切な指示を行い、その結果を監視することによって独立的評価を遂行することになる。

（内部監査部門等による独立的評価）

内部監査は、一般に、経営者の直属として設置された内部監査人が、業務活動の遂行に対して独立した立場から、内部統制の整備及び運用の状況を調査し、その改善事項を報告するものである（下線は筆者）¹⁰⁾。

一般に監査は、ある者（A）が他者（B）に対して業務を委託している場合に、Aが、Bの業務が自らの利益に適合しているか、あるいは利益を損なうものでないかを確かめたいと考えたときに行われ、時間、費用、能力などの制約といった何らかの事情で、Aが自らBの業務の実施状況を確かめられない場合に、Aが第三者（C）に確認を依頼することによって行われるとされている¹¹⁾。実施基準において内部監査部門が「経営者の直属として設置」され「業務活動の遂行に対して独立した立場」に立つものとされているのも、業務活動に直接従事していない組織（スタッフ組織）である内部監査部門が、経営者に代わって業務活動遂行部門（ライン部門）の業務実施状況を調査するという役割を担うためであると考えられる。

では監事が実施する監査の役割は何か。先に述べたように、国立大学法人法には「監事は、国立大学法人の業務を監査する」と規定されており、監査の結果に基づき、必要があると認めるときは、学長又は文部科学大臣に意見を提出することができる旨定められている（第11条第4項及び5項）。国立大学法人等監事協議会の業務監査タスクフォースチームが平成19年にとりまとめた報告書によれば、国立大学法人の業務が適正かつ効率的に運営されているか、組織及び運営の状況が国民に明らかにされているかを担保するために、「国立大学法人の監事は、監事監査を通じて、大学法人のガバナンス（組織の統治・統制）の状況を監視する」としている¹²⁾。国立大学法人の内部監査部門が監査結果を報告する相手方が組織の経営者（学長）であるのに対し、監事が監査結果を報告する相手方は国民

なのである。

この報告書作成に当たっては、社団法人日本監査役協会による監査基準等が参考にされているという。民間会社において、国立大学法人における監事と同じ役割を担うのが監査役であり、会社法（平成17年法律第86号）では、監査役は取締役の職務の執行を監査すると規定されている（第381条第1項）。このことについて、日本監査役協会が定めた『監査役監査実施要領』（平成21年7月改正版）では、監査役及び監査役スタッフの総体で遂行する監査役監査が、内部監査部門と一種の補完関係にあるとしつつも、監査役監査の役割を次のように記述している。

監査役は、取締役の職務の執行を監査する。即ち、代表取締役はじめ取締役自身の職務執行行為についての監査は監査役のみが担う重要な職責である。また、監査役は、取締役の会社運営上の管理監督責任・善管注意義務の責任の遂行状況について監査する。したがって、取締役・取締役会による内部統制システムの整備状況（構築及び運用）が監査対象となるので、内部統制システムの中に含まれる内部監査部門が有効に機能しているか否かについても監査対象となり、さらに監査役監査が実効的に遂行されるための監査役監査の環境整備事項等についても監査対象となる（下線は筆者）¹³⁾。

このように考えると、国立大学法人においても、監事監査の重要な職責は、役員の職務執行行為についての監査にあり、学長の直属として学長が意図した業務が遂行されているかどうかを監視する内部監査部門とは、その役割が異なるものとなる。また内部監査部門に対しても、それが有効に機能しているかどうか、監事監査における重点の一つとなるはずである。本節の冒頭で指摘したように、国立大学法人の業績報告書において内部監査部門の役割と監事監査支援の役割を併せ持つ組織を設置している法人が3法人見られたが、本来であれば、学長の命を受けて監査を実施する内部監査部門と監事監査支援スタッフとが独立していなければ、公正普遍かつ客観的な監査本来の機能を果たすことが

困難になるであろう。

業績報告書においても、監査の理念・視点として「三様監査の独立性の担保」や「三様監査の役割分担の明確化」を挙げている法人が見られた。監事と内部監査部門の独立性について、先の『監査役監査実施要領』では、次のように述べている。

- ・監査役スタッフは、監査役の指揮下において監査役の監査職務を補助する。監査部等の内部監査部門所属員が監査役スタッフを兼務する場合でも、当該担当者が監査役スタッフの職務に従事する際は、監査役の指揮下において執行部からの独立性を保ち監査役スタッフ機能を果たすことが求められる。
- ・監査役スタッフが兼任で監査役補助職務を担う場合でも、監査役スタッフが監査役監査の補助職務を行うための権限が明確化され、監査役の指揮命令に関し、取締役以下所属する組織の上長等の指揮命令を受けないことの明確化、また、監査役スタッフの人事異動・人事評価・懲戒処分に関する監査役の同意権の明確化を図る¹⁴⁾。

業績報告書においては、協議会や懇談会の開催など、監事と内部監査部門との連携のための具体的な施策が記述されていた法人が23法人（26.7%）を占めていた。また、監査の理念・視点として「効率的・効果的な三者三様監査」という事項を挙げている法人も見られた。監事と内部監査部門の連携は、両者の監査の無用な重複を避けることにより監査対象部署の負担を軽減し、監査資源の消費を押さえて効率的な監査を実施するために不可欠である。大規模法人であれば内部監査部門とは別に、監事に専属の支援スタッフを配置することも可能であろうが、それが難しい場合に、両者が連携を図りつつも互いの独立性が担保されているのかどうかを各法人において精査することが重要と考える¹⁵⁾。

(2) 監査資源の制約の中での監査体制と監査品質の管理

第二の論点として挙げられるのが、監査資源の制約がある中での監査体制の整備についてで

ある。監査資源が潤沢でない場合には、どのような組織設置が有効と考えられるのか。先に述べたように、業績報告書では内部監査組織を監事監査を支援する組織と位置づけている法人が4法人見られた。法定監査の実効性担保を優先すべきことを考えると、とりわけ小規模法人においては、この例のように、監事支援のための専任スタッフを配置することにより注力すべきと思われる。

国立大学法人法においては監事が各法人に2名置かれるとされているが（第10条第1項）、筆者が平成21年4月現在の監事名簿⁽¹⁴⁾の記述に基づいて分類したところ、監事2名ともに非常勤で任命されている法人が38法人（44.2%）を占め、教職員規模が小さくなるほど、そのような法人の割合が高くなっていった（表5参照）。非常勤監事の場合、法定監査である監事監査自体が有効に機能しうるのが懸念され、監事支援のための専任スタッフの配置をもって、その機能の向上に資することが肝要と考えられる。

また、監査資源に制約があることを考えると、全ての業務を網羅的に監査することは困難である。これに関連し、業績報告書においては、「リスク評価における重点的監査」や「リスクアプローチ」の実施を挙げている法人が、いずれも教職員数1000人以上の法人で合計6法人見られた。リスクアプローチとは、組織体の目標達成を阻害する要因を「リスク」として認識し、その大きさを測定（評価）し、大きなリスクを抱える部門などに対して重点的に監査資源を投入して、効率的・効果的に監査を実施する手法である。監査手続きの厳格さにメリハリをつけ、リスクの大きな領域を重点的に検証するという意味で、戦略的な監査手法であると言われてい

る⁽¹⁵⁾。

しかしながら、その実施については困難が生じることが予想される。筆者が勤務する大学研究センター主催の公開研究会参加者を対象に実施した質問紙調査⁽¹⁶⁾においても、国立大学法人の内部監査業務における困難な点として、「リスク評価が難しい」「どのようにすればリスクを低減できるのかわからない」といった「リスクアプローチの方法・体制」に関する事項が3法人から回答されていた。

リスクアプローチに限らず、内部監査手法の習得が困難であるという点も、上記の調査では4法人が挙げており、「内部監査についてのマニュアル等の参考例がなく手探り状態」「内部監査のスキルがない」といった内容が見られた。業績報告書においても、監査体制に係る実績として「内部監査手法の確立・改善」を挙げた法人は20法人（23.3%）、「監査担当職員の専門性向上・研修」を挙げた法人は13法人（15.1%）となっており、未だその数は少ない。監査手法の確立と職員の専門性確保によって監査の品質を管理することが、今後の課題であると言えよう⁽¹⁷⁾。

なお、業績報告書においては、「外部の専門家を嘱託で配置」「公認会計士資格を持つ教員を監査室に配置」といったように、専門性を持つ者を法人内外から委嘱して監査業務に関与してもらう例や、「監査法人からの支援・情報提供」といったように、監査のノウハウそのものを外部の専門家から支援してもらう例が見られた。これらの事例から、監査資源の制約がある場合には、専門家を委嘱することで、法人内に内部監査の専門的な知識を蓄積することから、監査の品質管理に着手することが肝要であると示唆される⁽¹⁸⁾。

表5 常勤監事数別国立大学法人数

（平成21年4月現在、文部科学省公表資料による）

常勤監事数	法人数	タイプA	タイプB	タイプC	タイプD
2	2(2.3%)	1(5.3%)	1(4.4%)	0	0
1	46(53.5%)	18(94.7%)	20(86.9%)	8(57.1%)	0
0	38(44.2%)	0	2(8.7%)	6(42.9%)	30(100%)
計	86(100%)	19(100%)	23(100%)	14(100%)	30(100%)

（注）タイプA：教職員数2000人以上、タイプB：同1000人以上2000人未満
タイプC：同500人以上2000人未満、タイプD：同500人未満

(3) 内部統制の視点に立った内部監査の実施

第三の論点は、内部統制の視点に立った内部監査の実施についてである。業績報告書では、内部統制の評価を行っているとの記述がある法人が7法人あった¹⁹⁾。

一般に内部統制とは、マネジメントプロセス(PDCA)に規律を与える仕組みであり、マネジメントプロセスの機能を支援するものであると考えられている。重要なのは、PDCAが存在していることではなく、PDCAの機能を発揮するために、どのような仕組みがそこに組み込まれ、かつそれがどのように運用されているのかという点であると捉えられている²⁰⁾。このように考えると、業績報告書の中に見られた「PDCAの機能を監査」するとの記述も内部統制の監査を意図しているものと推測される。

1980年代のアメリカにおける企業経営の破綻原因の1つが、脆弱な内部統制にあったとの認識に基づいてCOSO委員会(アメリカ公認会計士協会、アメリカ会計学会、財務担当経営者協会、内部監査人協会、管理会計士協会の5団体が立ち上げた委員会)が1992年に提起した報告書²¹⁾では、内部統制の枠組みを次のように定義している。内部監査部門の活動は、このうちの「監視活動」に含まれるものと考えられている。

内部統制は、以下の範疇に分けられる目的の達成に関して合理的な保証を提供することを意図した、事業体の取締役会、経営者およびその他の人々によって遂行されるプロセスである。

- ・業務の有効性と効率性
- ・財務報告の信頼性
- ・法規の遵守

内部統制は以下の要素から構成される。

- ・統制環境
- ・リスクの評価
- ・統制活動
- ・情報と伝達
- ・監視活動²²⁾

独立行政法人通則法改正案に内部統制システムの整備に関して規定されていたことについては冒頭で述べたが、法改正以前からこの点に関し実績を残している法人も見られる。宇宙航空開発研究所では、上記に掲げた内部統制の5つの構成要素の視点から、これまでの取り組みを体系的に整理した旨を平成20年度の事業報告書

に記述している。国立大学法人においても、組織のマネジメント・プロセスの機能が有効に発揮されるような内部統制実現のための内部監査をいかに実施するのかという点について、先進例における事例をもとに検討することが重要と考える。

(4) 公監査としての監査判断の基準の検討

第4に挙げられる論点は、監査判断基準の検討についてである。この点に関連する事項としては、業績報告書において「諸活動遂行状況の適法性・合理性の観点」「経済性・効率性・公正性・法令遵守」「合法性・合理性・経済性」などの文言が見られ、それらの表現は区々であった。本稿ではこれまで、民間会社の例を視野に入れながら内部監査体制に係る課題について検討を加えてきた。しかし国立大学法人の出資者が国であることを考えると、その監査は公監査(パブリックセクターの監査)であると位置づけることが適当である。公監査は、営利企業等の財務諸表監査を中心とする会計監査を基本構造として持つが、税金・公金支出に対するパブリック・アカウンタビリティ履行の要請から導かれる公監査構造は、営利組織の監査とは異質な領域が多いと言われている²³⁾。このような問題意識から、公監査の分野では、公監査基準の理論的構造についての研究が蓄積されている²⁴⁾。

我が国における公監査論の第一人者である鈴木豊は、公監査の目的の類型を示す中で、その類型区分を合規性(準拠性)または財務監査と、3E(経済性・効率性・有効性)監査に代表される業績監査の二つに大きく分けるとともに、それらを更に10段階の展開過程に分類し、各々について監査判断の基準と測度を示している²⁵⁾。ここで示されている10の段階は次のとおりである。(1)合法性又は適法性監査、(2)合規性・準拠性監査、(3)財務諸表監査、(4)財務関連監査、(5)経済性監査、(6)効率性監査、(7)狭義の有効性監査、(8)アウトカムの監査、(9)代替案の監査、(10)価値判断の監査。

国立大学法人の監査においても、そこで用いられている監査判断の基準について精査しながら、監査の目的を段階的に高めていくことが重

要と思われる、監査資源の制約についても勘案しながら、国立大学法人に相応しい基準と測度としてどのようなものが考えられるのかを検討することが重要と思われる。

4. 結語

本稿では、国立大学法人における第1期中期目標・中期計画で掲げられた内部監査体制の整備に関する実績を明らかにするため、各法人ごとの実績報告書の記述を分析することを通じて、国立大学法人における内部監査体制整備に関する今後の課題について検討した。

その結果、中期目標・中期計画の達成状況については、「内部監査組織の設置」について実績が上げられていたものの、中期計画で内部監査組織の設置を立案していなかった小規模法人を中心として、設置された組織の運営に関わって何らかの課題が生じていることが危惧された。また内部監査体制の整備に関する課題として、(1)内部監査部門の独立性確保と監事監査との連携の両立、(2)監査資源の制約の中での監査体制と監査の品質管理の在り方、(3)マネジメント・プロセスの機能が有効に発揮される内部統制実現のための内部監査実施の方途、(4)国立大学法人に相応しい監査判断基準と測度の検討の4点を提示した。

今後の研究上の課題としては、以上4点を視野に入れて内部監査を実施している法人を対象としたケーススタディを行うことにより、国立大学法人におけるベスト・プラクティスを検討することが重要と思われる。

注

(1) 民間会社や独立行政法人においても、内部監査人監査(狭義の内部監査)は任意監査とされていることから、筆者は、これに関わる監査体制の整備について問題を抱えているのは、国立大学法人に限らないとの認識に立っている。例えば筑波大学における現在の監査室の体制は、監査室長1名、監査係員3名(うち1名は非常勤)の4名体制であり、大学本部の各部署で勤務していた職員が、法人化後の監査を担当して

いる(平成21年4月に筆者が実施した監査室長へのヒアリングによる)。一方、社団法人日本内部監査協会が実施した2007年の調査によれば、筑波大学の教職員数と同程度の従業員数規模(従業員数3001名以上5000名以下)の民間会社においても、専任の内部監査担当職員数が5名以下の会社が46%を占め、その監査経験年数の平均が3年未満の会社も51%を占めているなど(社団法人日本内部監査協会『2007年監査白書:第16回監査総合実態調査』2008年)、監査担当職員数とその専門性の程度に関しては、筑波大学との差異は見られない。また独立行政法人においても、職員数や支出規模が小さい法人を除いた41法人を対象として会計検査院が平成17年度末に実施した検査によれば、狭義の内部監査に関する体制を整備していない法人が8法人(19.5%)存在しており、体制整備が課題となっている。(http://report.jbaudit.go.jp/org/h17/2005-h17-0930-0.htm:平成21年10月19日閲覧)

(2) 社団法人日本内部監査協会「内部監査基準」(平成16年改訂)(http://www.iiajapan.com/guide/kijun-j.htm:平成21年10月19日閲覧)

(3) 具体的には、改正案の第28条第2項第2号において「役員(監事を除く。)の職務の執行がこの法律、個別法又は他の法令に適合することを確保するための体制その他独立行政法人の業務の適性を確保するための体制」を業務方法書に記載しなければならないと規定している。

(4) 主なものとしては、東京大学の事例を紹介したものとして、あざさ監査法人パブリックセクター本部編『国立大学法人の内部監査:東京大学における内部監査実践例』(第一法規,平成18年)がある。『監査業務の実質化と機能強化策』(地域科学研究会,平成19年)では、静岡大学と京都大学の事例を紹介している。監事の任用状況の推移に関しては、赤井伸郎・中村悦広「国立大学の内部ガバナンスと大学の財務運営:法人化後の大学内部のガバナンス改革は大学経営の改善に寄与するのか」(RIETI Discussion Paper Series 09-J-007:2009年)において明らかにされている。

(5) http://www.mext.go.jp/a_menu/koutou/

- houjin/1260101.htm (平成21年9月1日～30日閲覧)
- (6) http://www.mext.go.jp/a_menu/koutou/houjin/1260247.htm (平成21年9月1日～30日閲覧)
- (7) 同委員会から示された「国立大学法人・大学共同利用機関法人の中期目標期間の業務の実績に関する評価結果の概要」を参照のこと。
http://www.mext.go.jp/a_menu/koutou/houjin/_icsFiles/afieldfile/2009/04/14/1260246_1.pdf (平成21年10月22日閲覧)。監査対象からの独立性の効果については、独立行政法人を対象とした会計検査院の検査(注1参照)においても、内部監査組織が法人の長に直属している法人の方が、特定部門に所属している法人に比べ、監査報告書において不適切又は改善を要する事態を指摘している法人の割合が高くなっていることが指摘されている。
- (8) http://www.fsa.go.jp/singi/singi_kigyoutosin/20070215.pdf (平成21年10月22日閲覧)
- (9) 蟹江章「内部監査の歴史と内部監査基準」『組織運営と内部監査』放送大学出版会、2009年、21-22頁。
- (10) 『業務監査タスクフォースチーム報告』国立大学法人等監事協議会、平成19年11月28日。
- (11) http://www.kansa.or.jp/siryoe/elibrary/el_001_090806_04.html (平成21年10月22日閲覧)。
- (12) 同上。
- (13) 会計検査院が独立行政法人を対象に行った検査(注1参照)によれば、監事に専属の補助職員を配置している法人が5法人(12.2%)、内部監査部門の職員を補助職員に充てている法人は23法人(56.1%)であり、監査の実施において先行例となっている独立行政法人においても、体制の整備が進んでいない状況が伺える。なお監査論においては、監査の独立性・客観性に関するフレームワークとして、Jane, M, S. Chang, and D. Prawitt (2001) *Independence and Objectivity: A Framework for Internal Auditors*, IIA. (松井隆幸訳「独立性と客観性—内部監査人のためのフレームワーク」日本内部監査協会、2002年)が示されており、国立大学法人においても、このようなフレームに照らして事例を精査していくことが必要になろう。
- (14) http://www.mext.go.jp/a_menu/koutou/houjin/06042714/002.htm (平成21年10月22日閲覧)。
- (15) 注9前掲書、85-86頁。
- (16) 平成21年6月22日に実施した「大学における監査の方向性を探る」と題した公開研究会の参加者80名を対象に、会場で自由記述式の質問紙調査表を配布・回収した。回答者は50名であり、うち国立大学法人の内部監査部門職員は9名であった。
- (17) 社団法人日本内部監査協会が平成18年6月に公表した『内部監査基準実践要綱』では「内部監査部門長は、個々の内部監査及び内部監査部門全体としての品質を保証できるよう、内部監査活動の有効性を持続的に監視する品質管理プログラムを作成し、保持しなければならない」とし、その際に配慮されるべき事項として次の点を挙げている。i.内部監査部門の運営方針・手続の実施状況の監視、ii.内部監査部門にとって必要な予算の確保、iii.識別した監査リスクの有効活用、iv.監査リスクの評価結果の長期計画への反映、v.監査業務および診断業務に関する効果的な全般的スケジュール、vi.監査証拠資料のより効果的な入手方法の開発、vii.内部監査部門要員の育成および研修、viii.内部監査の実施にあたって前提となる直接的または間接的資料の整備および充実、ix.内部および外部の品質評価のフォーマルな管理および監視、x.内部監査部門の定期的な報告書の管理および監視、xi.『内部監査基準』の変更と内部監査の実施環境の変化に関する情報。<http://www.iajapan.com/guide/data/IIAJ-PAh18.pdf> (平成21年10月22日閲覧)。これらに配慮することは国立大学法人においても重要であり、今後の課題と考えられるが、監査資源の制約がある中では、実現可能性や効果等の面から優先順位を付して順次導入していくことが肝要と思われる。
- (18) 会計検査院の検査(注1参照)によれば、独立行政法人においても特定の分野の専門知識を有する外部の専門家を活用している法人が4法人

見られ、「外部の専門家等の活用は、内部監査経費の増加にはつながるが、専門的な分野を監査する場合などには、短期間でより多くの監査成果を上げたり、内部監査職員が監査手法を習得したりすることが期待できる」として評価している。

- (19) 国立大学法人においても、『国立大学法人に対する会計監査人の監査に係る報告書』（国立大学法人会計基準等検討会議：平成16年3月）では、適正な財務諸表等を作成し、法規の遵守を図り、法人の資産を保全し、法人の事業活動を効率的に遂行するため、内部統制を確立し維持しかつ内部統制が有効であるかどうかについて継続的に監視しなければならないとしている。
http://www.mext.go.jp/a_menu/koutou/houjin/04040501/004.pdf（平成21年10月22日閲覧）
- (20) 注9前掲書，52－53頁。
- (21) Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, *Internal Control-Integrated Framework* (Jersey City, NJ: AICPA) 1992 and 1994.
- (22) 鳥羽至英・八田進二・高田俊文共訳『内部統制の総合的枠組み』白桃書房，1996年に依拠した。
- (23) 鈴木豊『公監査：改訂版』同文館出版，2008年，Ⅱ頁。
- (24) 代表的なものとして日本監査研究学会の「政府監査基準」課題別研究部会の成果をまとめた鈴木豊編著『政府監査基準の構造』（同文館出版，2005年）があり，その中では，独立行政法人の監査基準についても検討がなされている。
- (25) 鈴木豊『政府・自治体・パブリックセクターの公監査基準』中央経済社，2004年，383頁。

Issues Relating to the Establishment of Internal Auditing Systems in National University Corporations: Based on the Achievements of First-Phase Midterm Targets and Midterm Plans

Takako SANO

In this paper, in order to clarify achievements relating to the establishment of internal auditing systems as cited in the first-phase midterm targets and midterm plans of national university corporations, I consider future issues relating to the establishment of internal auditing systems in national universities by analyzing related references in work performance reports of each university.

Regarding the state of achievement of midterm targets and midterm plans, this analysis shows that although some results have been achieved in the establishment of internal auditing bodies, some issues related to the management of established organizations can be expected, especially in small universities that have not specifically proposed the establishment of such an organization in their midterm plans. In addition, as future issues, I stress the following four points: (1) the balance between ensuring the independence of internal auditing bodies and coordination with auditor inspections; (2) the form of auditing system and quality management amid limitations on auditing resources; (3) the method of implementing internal auditing for the realization of internal control in which management process functions are highly transparent; and (4) the study of auditing standards and measurements appropriate for national university corporations.