

大学監査協会ニュース

No. 15

監査課題研究会議(1月)

日 時：2022年1月18日(火)
場 所：東京理科大学 森戸記念館 2階 第1会議室
テ ー マ：『内部統制の大学の経営・監査への活かし方
ー内部統制システムが有効に機能することによる大学法人の価値向上』
講 師：尾崎 安央 氏(早稲田大学 法学学術院教授)

大学法人(以下、主として学校法人を念頭に)の内部統制システムは、大学法人の経営者(理事・理事長・理事会)自らが組織運営のために構築するものです。そのようなものであるにもかかわらず、実情として、大学法人の経営者らは、内部統制システムの構築や運用を自らの責任としてとらえていないように思われます。殊に大学の場合は、所轄庁による公的な管理も行き届いていることから、大学経営にとっては営利企業のような内部統制システムはそもそも不要であるといった誤解さえ生んでいます。しかし、内部統制システムは、あらゆる組織に必須のものであり、そのことは、今日、常識とさえいえる状況にあります。その有用性は組織のリスク管理の面だけでなく、組織体の持続的発展可能性にとっても重要な前提となっていると広く認識されています。たとえば不祥事が発生しますと、その理由として「内部統制が効いていなかった」ということを耳にすることが多くなってきたことを思い起こしてください。内部統制システムは、このように経営者らの不正を抑止するだけでなく、今日求められる「リスクをとる経営」をするうえでも必要不可欠な前提であるといえます。大学法人関係者も、早々に上述した誤った理解を改める必要があります。

たしかに民間企業では、会社法がすべての株式会社を対象にして、業務全般に関する内部統制システムの整備に言及しています。特に大規模株式会社に対しては、内部統制システムに係る決定・決議を要求し、その決定・決議内容の概要と運用状況は事業報告を通じて開示されます。そればかりか、その事業報告の記載内容の

相当性は、監査役らを設置している株式会社ではその監査役らの監査対象となっています。上場企業についてはさらに、コーポレートガバナンス・コードを通じて、コンプライアンス体制の整備など内部統制システムのよりいっそうの充実が求められており、さらに金融商品取引法による内部統制システム(財務情報の信頼性確保のためという点が強調されているが)に対する整備(構築と運用)については、経営者からの確認書の作成と公認会計士による監査が求められています。そのゆえに、内部統制システムは営利企業あるいは上場企業だけの問題との誤解を生んでいるのかもしれませんが、しかし、内部統制システムの整備が必要であり、その整備状況は経営者の責任においてチェックされ、監査役によってもチェックされ、さらに外部の公認会計士・監査法人によってチェックされていることの方に注目しなければなりません。企業価値を向上させることが今日の企業経営者に最も求められるものになっているとすれば、内部統制システムの整備は企業価値向上にとって不可欠の経営上の道具なのです。したがって、大学法人の経営にとっても、内部統制が必要、少なくとも有用。有益であると認識し、経営者はその構築につとめる一方で、監事は内部統制システムの整備を監査する必要があるといえます。

報告では、まず会社法によって事業報告への記載を求められ、監査役らの監査が求められている業務全般に関する内部統制システムに係る法制度について、その趣旨と会社法が求める内部統制について解説した。次いで、民間企業とはその存立基盤が異なる大学組織においても、

なぜ内部統制が必要なのか、内部統制を整備するうえでの前提となる内部統制に関する考え方、並びに当協会がこのたびとりまとめた「学校法人ガバナンスにおける内部統制・監事監査の意義」を踏まえまして、大学法人における内部統制について解説した。

内部統制システムは営利企業だけのものではなく、大学法人を含むすべての組織に基本的に必要なものであり、経営者がその整備と運用に責任を負っており、その適切な整備と運用が大学法人の価値向上につながるとの理解を深めることの重要性を強調しました。

監査課題研究会議(1月)

日 時：2022年1月25日(火)
場 所：日本カメラ財団 J C I I ビル6階会議室
テ ー マ：『環境変化に対応するために必要な監査の本質の理解』
講 師：奈尾 光浩 氏(公認会計士)

社会の変化はますます加速しており、2年前の常識が通用しない場合もしばしば見受けられますが、もちろん大学も例外ではありません。

したがって、従来にましてリスクマネジメントが重要になっていますが、適切なリスクマネジメント態勢を構築し、維持していくために、監事及び内部監査人が以下の課題に取り組むことが必要となります。

■監事：ガバナンスの強化(環境変化に対応した経営が行われているか)

■内部監査人：適切なモニタリングによる内部統制の強靱化

監事や内部監査人がその責務を果たすためには、監査という業務自体の本質を理解することが不可欠と考えます。

英米では20世紀初頭から公認会計士(以下「会計士」)による会計監査が行われており、我が国においても昭和25年に監査基準が制定され、その後様々な法人を対象とした会計監査制度が導入されてきました。会計監査と業務監査は異なるものと考えられるかもしれませんが、会計情報は、組織が実施した業務の写像であり、業務を把握しない限り、会計処理の適正性を判断することはできません。その意味では会計監査と業務監査の間には、思われているほど差異はないものと筆者は考えています。

したがって、100年以上会計監査に携わり、種々の組織の業務を把握し、これが適切な財務情報に変換されるプロセスを検証してきた会計士による会計監査(以下「会計士監査」)の意義、手法、品質管理体制等を理解することは、監事及び内部監査人の業務監査においても有益と考えます。以下、会計士監査において特に重要な概念について説明します。

1. 独立性

会計士は、独立した第三者として監査意見を形成するため、監査の実施に当たって公正不偏の態度を保持(精神的独立性)し、特定の利害関係を有さず、その疑いを招く外観を呈さない(外観的独立性)ことが強く要求されています。仮に、会計士が、自分が保有する株式の発行会社の監査を行った場合、株価の下落を避けるために監査に手心を加えるのではないかといった懸念を監査報告書の利用者に与えることとなります。そのようなことがあれば、経済社会におけるインフラである会計士監査制度の信頼性に悪影響を与えるものであるため、独立性の遵守は会計士にとって最優先のルールとなります。監事監査及び内部監査においても、表明される意見に対する信頼性を維持するためには、独立性が不可欠であることには変わりありません。

2. 職業的懐疑心

会計士は、職業的専門家としての正当な注意を払い、懐疑心を保持して監査を行うことが求められています。例えば、経営者の客観性を欠いた主張をそのまま受け入れた場合、誤った監査意見を表明する可能性が生じます。監事及び内部監査人も経営者や被監査部門の主張を何ら疑うことなく受け入れてしまうことで、誤った意見を表明する可能性(これを「監査リスク」といいます)は、常に存在するため、会計士と同様、懐疑心を持って監査することが必要となります。

3. リスクアプローチ

会計士は、誤った監査意見を表明することの

ないよう懐疑心をもって監査を実施しなければなりません。人員や時間などの監査資源を無限に投入することはできません。そのため、すべての項目に対して総括的に監査を行うのではなく、経済環境、監査対象先の特性などを勘案して、財務諸表の重要な虚偽表示に繋がるリスクのある項目に対して重点的に監査資源を投入し、効果的・効率的に監査を行うことが求められています。このような監査の進め方をリスクアプローチと呼びます。

監事及び内部監査人も保有する監査資源が有限であることに変わりがなく、リスクアプローチを採用せざるを得ません。リスクアプローチを採用するにあたっては、リスクの識別と評価が重要であり、その前提は法人全体を取り巻く環境、監査対象部署の状況、内部統制の整備運

用状況等を十分に理解する必要があります。

4. 監査調書の整備

会計士監査は、財務諸表の信頼性を保証するために行われます。表明する監査意見は多くのステークホルダーに影響を与えるため、意見表明の根拠を十分かつ明確に文書化することが求められており、このような体系化された文書を監査調書と呼びます。会計士監査においては、ある監査手続を実施したと主張しても、これに関する監査調書がなければ、その手続は行っていないとしか評価されません。

監事監査や内部監査において、そこまで厳格な文書化が求められてはいないと考えられますが、根拠となる文書がないまま報告書だけが発行されるようなことは避けなければなりません。

監査課題研究会議(3月)

日 時：2022年3月17日(木)
場 所：日本カメラ財団 J C I I ビル6階会議室
テ ー マ：『内部統制システムに係る決定の義務付けに向けた検討課題
ー内部統制システムが有効に機能することによる大学法人の価値向上』
講 師：尾形 祥 氏(早稲田大学法学学術院 准教授)

令和元年の私立学校法の改正に伴い、本協会では内部統制基準の改定を行ってきたが、その後も、学校法人を取り巻く環境は短期間でさらに大きく変化しています。かかる状況を踏まえ、学校法人運営のさらなる効率化と健全化を図るべく、学校法人の各機関が内部統制とどのように関わり、これをいかに効果的に活用するかを明らかにするために内部統制基準のさらなる改訂が行われました。本講演は、改正経緯を踏まえ、当該基準の具体的内容を提示するものです。また、内部統制基準の改訂に伴い、それに対応する形で、内部統制チェックリスト(整備状況・運用状況)を改訂しました。もっとも、大学監査協会は、内部統制実施基準および内部統制チェックリストを策定してきたものの、これらを具体的にどのように活用し、監査を実施すべきかについての実施基準を設けておりませんでした。そこで、内部統制を活用した監査、すなわち内部統制監査が実効的に実施されるべく、学校法人における内部統制に係る監査の実施基準(以下、「実施基準」という。)が新たに制定されました。本講演は、内部統制実施基準、内部統制チェックリストおよび実施基準に

ついて、改訂ないしは制定の経緯を踏まえ、それらの具体的内容を提示した上で、学校法人の内部統制や内部統制監査を巡る今後の課題を検討するものです。

まず、内部統制基準および内部統制チェックリストの改訂案では、理事会、理事、監事および評議員会といった機関が、内部統制を有効に活用しつつ、相互に連携し、情報を共有した上で、学校法人における不正を看破し、各種権限の行使を通じてその早期是正に努めなければならない旨の規定やチェック項目が設けられました。各機関が連携することにより、内部統制を通じた不祥事防止機能の実効性が高まると考えられます。

さらに、学校法人グループ内部統制についても新たな規定やチェック項目が設けられました。学校法人グループ全体の運営の効率化と適正化が図られることで、グループ内での不祥事が防止され、グループ内の各学校における教育研究の質が向上することが期待されます。

次に、実施基準は、監事が大学法人の内部統制に関して行う監査にあたっての実施基準と行動指針を定めています。具体的には、内部統制

監査を実施するにあたり、監事が、必要に応じ、理事長やその他の理事、評議員会、さらには、外部監査人と情報を共有し、連携・協力しやすくするための規定が置かれています。加えて、学校法人グループ内部統制についても、内部統制基準やチェックリストに合わせて関連する用語を定義した上で、学校法人グループ内部統制に関する監査の具体的な手法や留意点が明らかにされています。

内部統制基準およびチェックリストの改訂と実施基準の制定により、監事は、他の機関と連携し、内部統制を活用することを通じ、効率的かつ効果的に監査を行いやすくなることが期待

されます。もっとも、その結果、監事が、違法または不正な行為を看破した場合には、さらにその権限行使を通じ、かかる行為の是正や損害の回復に努めなければなりません。私立学校法改正の動向を踏まえながら、かかる権限行使の実効性を高める仕組みを模索する必要があります。また、グループ内部統制については、学校法人の下に複数の学校を併設する、あるいは傘下に子法人を持つことで学校法人グループを形成するなど、学校法人グループの実態は多様であることから、各グループの現状に応じて、グループ内部統制の整備が進められるべきです。

教学監査研究会議(3月)

日 時：2022年3月29日(火)
場 所：日本カメラ財団 J C I I ビル6階会議室
テ ー マ：『教学監査の意味と価値—その活かし方』
講 師：安岡 高志 氏(帝京大学 高等教育開発センター 客員教授)

最初に教学監査と内部質保証の意味と価値について次の記述を基に解説を行いました。

「大学は、教育基本法(7条1項)及び学校教育法(83条1項)に示された大学の目的を達成するため、設立の理念に基づいて、教育研究を通して社会に貢献することを使命とし、大学設置法人によって設置された組織である。

大学経営の目的は、大学が定めたこのような使命の達成により、大学の価値向上と継続的発展を実現し、もって大学の目的を達成することにある。

大学の業務は、主たる業務である教育研究とこれらを支援する業務から構成される。設置者は、これらの業務が遺漏なく行われているかを確認し、状況に応じた対応をしなければならぬ。このプロセスを独立の立場から確認する行為が監査である。

内部質保証とは大学が自律的な組織として、自らの組織の教育及び研究、組織及び運営、並びに施設及び設備の状況等について行う質保証をいう。ただし、これらは組織的に行われるので、内部質保証のためのマネジメントシステム(以下、「MS」という。)が教学MSの中に構築される。また、この内部質保証MSは、教学MSに対する内部質保証を組織的に進めるために、自己点検・評価、外部評価委員による質保証体制の評価、教育の質を保証するために継続

的に状況を把握するための専門部署の体制等を組織の判断によりサブシステムとして含めて構築する必要がある。」

内部質保証についてお金が得られるハズのシステムを構築し、お金が得られるように努力したとしても実際に成果であるお金が得られなければ、評価はされない。これと同様に大学教育においても学修成果を生まないようなシステムを構築しても、改善努力をしたとしても高く評価をすべきではない。したがって、あくまでも目標は学修成果であり、成果を生むのは学部・学科の教育現場であり、内部質保証システムではないことの解説を行いました。

後半は次の8つの事案について5つの視点「ア 着眼点(何が問題・懸案となるか)、イ 大学法人が受ける影響(大学法人にどのような影響、不利益をもたらすか)、ウ 監査目的(何について監査をするのか、監査の結果、得る「益」は何か)、エ 問題点の把握と原因の分析、オ 解決のための方策」等について解説を行いました。

「事案1 中・長期計画が達成できるような年次計画・目標が構築されているかの項目について、PDCAサイクルの理解が不十分であるために明確な目標設定がされていない。」「事案2 PDCAサイクルの達成目標の根幹をなす3ポリシー自体が抽象的でPDCAサイクルのPlanが

具体的になっていない。」「事案3 カリキュラム・ポリシーには、カリキュラムに関する指針しか記載がない。」「事案4 授業改善の成果がエビデンスにより評価されていない。」「事案5 教職協働マネジメントシステムが機能しているエビデンスが示されていない。」「事案6 内部質保証マネジメントシステムが機能していないので、その結果を用いても教学業務の適切性を検証できない。」「事案7 DP を達成していない場合の対応がなされていない。」「事案8 教員の人事は主として研究業績で決められている。」

監査課題研究会議(4月)

日 時：2022年4月19日(火)
場 所：日本カメラ財団 J C I I ビル6階会議室
テ ー マ：『学校法人経営と内部統制システムの整備
ー内部統制システムが整備され有効に機能することによる学校法人価値の向上』
講 師：尾崎 安央 氏(早稲田大学 法学大学院教授)

内部統制システムは、組織が持続可能な発展を目指す限り、自らの組織の中に当然に組み込まれるべきものと考えられています。そのことは学校法人・大学法人にも妥当し、その組織体が健全な運営を確保・維持していくためには、大学法人組織のなかに本来的に組み込まなければならないものです。大学法人の健全かつ効率的な経営は、その創立理念・使命等の実現を確保し、持続可能な学校の発展にとっては教育研究をささえる組織(大学法人)の充実・維持は不可欠です。そうだとすれば、内部統制システムの充実は、当然に大学法人全体で意識される必要がある事柄である。とりわけ、大学法人の責任者(理事長)にその認識が不可欠です(統制環境という)。組織体の統制機能が働かないまま、各部門がバラバラに業務を行い、相互に連絡を取り合っていないときなどは、いわゆる部分最適は実現することがあっても、学校法人・大学法人全体としては非効率な運営となってしまふ。それでは、組織内部に不正が起こっても発見が遅れたり、そもそもそのような不正を生み出す隙間を生んでしまっていたりする。結果として、組織体存立の目的の不達成ということが顕在化し、また大学が本来実現すべき高度な研究と教育を阻害することになりかねない。非効率な法人運営は、本来の存立目的自体をも阻害する。

なお、事案1で述べられている「PDCA サイクルの理解が不十分」というところに重点を置き、PDCA サイクルについて次のような項目について説明を行った。1. 評価指標は組織員の大多数がそれでやってみようと思えることの必要性。2. 評価基準は世間の評価と内部のやる気の両者を考慮することの必要性。3. PDCA サイクルが回っているといえる条件は経年変化が目標に近づいていること。4. 自己点検・評価は期待値がなければできないこと。5. ロジックツリーのPDCA サイクルへの活用法。

有効な内部統制システムが企業の不祥事防止に役立つことは常識となっています。この不正防止機能は学校法人の内部統制にも当然に作用します。逆にいえば、内部統制の効いていない組織体は、効率的な経営ができていないだけでなく、不正の防止という面でもたいへん危ういといえます。法人が少子化対策などとして「攻め」の姿勢をとろうとするときに、足元がぐらつくようでは攻めることはできません。内部統制システムは従来「守り」のガバナンスとの関係で論じられてきましたが、現在では「攻め」のガバナンスのコンテクストにおいても有益なものと考えられています。大学法人組織の経営責任者(理事長)は、健全かつ効率的・効果的な大学法人組織運営の実現を目指して「内部統制」というシステムを構築し、運営しなければならないのです。

そこで、これまで会社法によって求められてきた内部統制の整備と運用に関する議論を取り上げて解説してきましたが、今回は、民間企業とはその存立基盤が異なる大学組織においても、今、特に内部統制が必要とされる理由は何か、内部統制を整備するうえでの前提となる内部統制に関する考え方に集中して解説しました。そして、この間にとりまとめられた有識者会議や改革会議の諸提言、「学校法人制度改革特別委員会」での議論を新たに引き上げ、そのうちの内

部統制の整備と監事監査についての示唆等を解説しました。加えて、大学監査協会がとりまとめた「学校法人ガバナンスにおける内部統制・監事監査の意義」などの内容にも改めて言及し、学校法人・大学法人における内部統制についての経営責任と監事の役割を解説し、内部統制シ

ステムの整備・運用が「守りのガバナンス」の充実として大学の価値を高め、また大学の価値を高める諸活動を支えるうえでの「攻めのガバナンス」の充実としても機能することを示して、その詳述を通じて大学監査における重要な監査視点を提示しました。

監査課題研究会議(4月)

日 時：2022年4月26日(火)
場 所：日本カメラ財団 J C I I ビル6階会議室
テ ー マ：『監事監査の在り方』
講 師：奈尾 光浩 氏(公認会計士)

令和5年5月8日、改正私立学校法(以下「改正私学法」という。)が公布されました。しかしながら、私立学校法(以下「私学法」という。)改正後においても以下に記載する監事の職務自体には変わりはありません。

監事の職務 (私学法第37条3項)

- ・学校法人の業務を監査すること(業務監査)
- ・学校法人の財産の状況を監査すること(会計監査)
- ・理事の業務執行の状況を監査すること

しかしながら、私学法改正により、文部科学大臣所轄法人(以下「大臣所轄法人」という。)においては、会計監査人の設置及び内部統制システムの整備義務が規定されたため、監事監査の在り方について改めて検討が必要となります。また、子法人等の調査権限が規定されたことにより、監事の責任は一段と重いものになったと考えられます。本稿では、私学法改正に対応して監事の職務をどのように見直していくかについて、業務監査と会計監査に区分して考えていきます。

1. 会計監査

従来、私立学校振興助成法(以下「助成法」という。)に基づき、公認会計士又は監査法人による計算書類の監査が行われてきました。私学法改正後は、大臣所轄法人においては、評議員会によって選任された公認会計士又は監査法人が会計監査人として計算書類を監査することになります。また、会計監査人選任議案の評議員会への提出は監事の職務となります。

これにより、監事は、会計監査については会

計監査人の監査結果に依拠し、業務監査に注力することが可能となりますが、一方で会計監査人を評価し、現任の監査人を継続するか否かを判断するという重い責務を担うこととなります。したがって、会計監査人に会計監査を丸投げするのではなく、会計監査人の品質管理体制、監査チームの能力、独立性抵触の有無、監査の実施状況、監査意見の形成プロセス等を評価し、会計監査人の適格性、実施した監査の妥当性について結論を得なければなりません。その結果として監査結果に依拠できるかどうかについて判断することになります。

職業的専門家である会計士等による監査を評価することに敷居の高さを感じることもあるかもしれませんが、理事会や主要な会議に出席し、また理事長等の執行部との面談の機会を有することが多い監事は、学校法人の状況を高い水準で把握することが可能です。このような情報を基に学校法人経営に高い知見を有する監事が会計監査人を評価することは、決して難しいものではないと考えられます。

また、会計監査において特に重大な問題となるのは、多額の不正支出及びこれを隠蔽するための経理操作となります。学校法人に常駐しているわけではない会計監査人よりも、一定規模以上の大臣所轄法人には設置が強制されることになる常勤監事の方が不正の端緒を認識する機会が多いものと考えられます。その意味でも監事が会計監査人との意見交換を主導し、かつ会計監査人が適切な監査を行うのに必要な情報提供を行うことが重要となります。

2. 業務監査

(1) 重大な不正・法令違反等への対応

学校法人の業務及び理事の業務執行における重大な不正行為及び法令・寄附行為等への違反があれば、監事はこれを是正する責務があります。そのため、私学法は、所轄庁又は理事会及び評議員会への報告、学校法人に著しい損害を生じる恐れのある法令違反等に対する差止請求といった権限を監事に与えており、それでも是正されない場合は監査報告書に記載することになります。万が一、このような状況に直面した場合は、ステークホルダーの期待に応えるべく最善の対応を図る必要があります。特に、年度末において是正されていない場合は、監査報告書に内容等を記載する必要がありますが、監査報告書の記載方法について明確なガイドラインが存在しません。このような状況に直面した不運な監事が知恵を絞って監査報告書を作成しているのが現状と考えられますが、省令等により、監事監査報告書の記載内容を明確にすべきと考えます。

(2) 学校法人の業務の監査

学校法人の業務を監査すること、すなわち、業務の決定及び執行が適切に行われているか否かを監事は評価しなければなりません。しかしながら、業務についてはその適否を客観的に判断する基準を設定することは困難であり、何をどこまでやれば監事としての責務を果たしたことになるのかも明確ではありません。そもそも、限られた人数と時間の中で法人内のすべての業務について適切な決定・執行が行われているという心証を得ることは容易ではありません。

監査課題研究会議(5月)

日 時：2022年5月31日(火)
場 所：日本カメラ財団 J C I Iビル6階会議室
テ ー マ：『私立学校法の動向を踏まえた三様監査の深化』
講 師：奈尾 光浩 氏(公認会計士)

1. 監事と会計監査人との連携

令和7年4月から施行される改正私立学校法第144条において、大臣所轄学校法人等は会計監査人を置かなければならないとされました。さらに、同第84条では監事が評議員会に提出する会計監査人の選任・解任・不再任に関する議案の内容を決定するものとされています。従来、監事は私立学校法(以下「私学法」という。)に基づき計算書類に対し会計監

査を行い、公認会計士又は監査法人(公認会計士等)は私立学校振興助成法(以下「助成法」という。)に基づき計算書類の監査を行うとされていたため、法律上は相互独立した監査とされていました。そのため、監事による会計監査が終了し、私学法の決算が確定した後に、助成法に基づく公認会計士等の監査報告書が発行されていたところでした。

もちろん、助成法監査のために公認会計士

査を行い、公認会計士又は監査法人(公認会計士等)は私立学校振興助成法(以下「助成法」という。)に基づき計算書類の監査を行うとされていたため、法律上は相互独立した監査とされていました。そのため、監事による会計監査が終了し、私学法の決算が確定した後に、助成法に基づく公認会計士等の監査報告書が発行されていたところでした。

それが理由かどうかはわかりませんが、業務の決定・執行に対する監事監査報告書の記載について、以下のようなパターンの記載が見られ、監事の間で分かれているのが現状です。

パターン1 学校法人の業務の決定及び執行は適切に行われている。(積極的保証)
パターン2 学校法人の業務の決定・執行について特段の記載がない。(一切保証しない。)

パターン3 学校法人の業務は学内規則に準拠して行われている。(規則への準拠性についてのみ保証し、業務の適否については何も保証しない。)

パターン4 学校法人の業務の決定及び執行について重要な不備は認められない。(消極的保証)

このように、監査報告書において様々な結論の記載が存在する状況は好ましいものではなく、何らかの公的なガイドラインが設定されることが望ましいと考えます。

また、改正私学法では、大臣所轄法人における「理事の職務執行が法令及び寄附行為に適合することを確保するための体制その他学校法人の業務の適正を確保するために必要なものとして文部科学省令で定める体制」(いわゆる内部統制システム)の整備義務が規定されました。その内容は、今後、省令等で示されるものと考えられますが、当然に監事による学校法人の業務監査の対象となります。したがって、今後の省令の制定や改正に基づき、監事監査規程等の見直しが必要となります。

等が実施するのと同水準の作業を監事が実施することは困難であるため、助成法監査における結論を公認会計士等から聴取し、それに基づき監事は監査意見を表明するのが一般的であったものと見受けられます。

いずれにせよ、改正私学法適用後は、会計監査人と監事は同じ私学法に基づき設置される機関となりますので、監事は会計監査について会計監査人の監査結果に依拠し、より業務監査に注力することが求められるようになったと考えられます。

ただし、監事の職務に会計監査が含まれていることには変わりがなく、会計監査人に会計監査を丸投げできるわけではありません。監事は、三様監査のリーダーとして、監事監査の結果等に基づき、計算書類の虚偽表示リスクの高い領域等を会計監査人と共有し、当該領域について重点的な監査を求めることも必要となります。また、会計監査人の選任等の議案を監事が決定するとされたため、会計

監査人となる監査法人等の品質管理体制や監査チームの適格性等の評価に注力しなければなりません。

株式会社においては、昭和56年の商法改正によって会計監査人は株主総会によって選任されることとなり、平成26年の会社法改正で会計監査人の選任等に関する議案は監査役が決定することとなりました。したがって、先行する株式会社の事例を参考に学校法人における会計監査人制度について整備していくことが有益と考えます。

公益社団法人日本監査役協会会計委員会は、平成28年11月24日に「会計不正防止における監査役等監査の提言 ー三様監査における連携の在り方ー」を公表されており、その内容は学校法人においても大変参考になります。

例えば、監査役会等と会計監査人との連携について、当該提言では以下のように記載しています。

II 会計不正防止のための三様監査 3. 監査役等と会計監査人との連携

監査役等は監査全体の実効性・透明性を向上させるべく、会計監査人との間で積極的な情報・意見交換を図り、連携強化に努めるべきである。また、会計監査人の監査の実効性を高めるべく、会計監査人の監査環境の整備に努めるべきである。

情報・意見交換すべき事項として、事業リスク、事業運営リスク、業務リスク、会計リスクなどの共有に加え、会社側の経理業務遂行能力、受査体制、監査実施の過程での重要な議論内容、グループ監査の状況等について議論を深めるべきである。情報・意見交換の結果、把握された課題等について、必要に応じ執行側に改善を促すべきである。

それぞれの監査品質の向上に向けては、相互評価など緊張感ある連携方法を模索すべきである。会計監査人に対する評価としては、「会計監査人の評価及び選定基準策定に関する監査役等の実務指針」（以下、「実務指針」という）を基本とした評価基準に基づき、監査役等は監査法人の品質管理、監査チームの監査体制、監査計画、監査内容等の把握に努めるべきである。評価に当たっては、執行部門、内部監査部門及び子会社から意見を聴取することも重要である。

また、「監査役等、内部監査部門、会計監査人の三者間の連携に当たって、監査役等は三様監査を統括する意識を持って、主体的な役割を果たすべき（II 会計不正防止のための三様監査 1. 監査役会等の監査と三者間の連携）」とされており、監事も同様の心構えが必要と考えます。

2. 監事と内部監査との連携

我が国においては、内部監査は経営者のために設置される機関と一般的に考えられており、経営者に対する独立性は従来あまり議論

されてこなかったように思われます。しかしながら、内部監査が経営者の指揮下にある限り、経営者不正への対応は期待できないため、ガバナンスに貢献する内部監査という観点から見直しが議論されています。

上場企業においては、2021年6月11日に改訂されたコーポレートガバナンスコードにおいて「上場会社は、取締役会及び監査役会の機能発揮に向け、内部監査部門がこれらに対しても適切に直接報告を行う仕組みを構築すること等により、内部監査部門と取締役・監査役との連携を確保すべきである」（補充原則

4-13③)とされました。学校法人においてもガバナンスに貢献する内部監査という方向性には変わりはないと考えられるため、監事と

内部監査の間にはガバナンス機能の発揮に向けた相互補完的な関係構築を検討する必要があります。

監査課題研究会議(6月)

日 時：2022年6月15日(水)
場 所：日本カメラ財団 J C I Iビル6階会議室
テ ー マ：『大学ガバナンス・コードにおけるコンプライ・オア・エクスプレインとは何か』
講 師：川島 いづみ 氏(早稲田大学 社会科学総合学術院 教授)

1. 私立学校法(以下、「私学法」という。)の改正作業が進んでいます。文部科学省(以下、「文科省」という。)は、本年1月に設置した「学校法人制度改革特別委員会」の報告書を3月に公表し、5月には私学法「改正法案骨子」を公表しています。一連の改正検討作業では、法改正とともに大学ガバナンス・コード(以下、「大学GC」という。)の活用が提唱され、既在の大学GCについて早期にコンプライ・オア・エクスプレイン(以下、「C or E」という。)方式への移行を目指としています。私学法改正の暁には大学GCの見直しも必須であろうが、そもそもC or E方式とは何なのか、確認しておく必要があります。

2. 文科省の報告書等で「早期にコンプライ・オア・エクスプレイン方式への移行を」と述べる際のC or E方式は、上場会社のコーポレートガバナンス・コード(以下、「CG」コードという。)を念頭に置くものです。その意味では、上場会社のCGコードに相当する大学GCの存在を前提とする議論であるともいえます。CGコードは、政府の「日本再興戦略 改訂2014」を受けて、有識者会議(東証と金融庁が共同事務局)によりソフト・ローとして策定されました。CGコードは、基本原則・原則・補充原則で構成され、これらを遵守しない場合にはその理由の説明(C or E)が求められます。またCGコードは、プリンシプル・ベース・アプローチを採用しており、抽象的で大掴みな原則について、関係者がその趣旨・精神を確認・共有した上で、各自自らの活動について、その趣旨・精神に照らして適切か否かを判断するものとされています。CGコードの遵守状況は、取引所規則に従って開示されますが、原則の実施自体が強制されるわけではありません。とはいえ、機関投資家

等が各社の遵守状況をチェックしてエンゲージメントを行うことで、実質的な強制力が保たれています。

3. 既存の大学GCをみますと、例えば、日本私立大学協会GCは、各加盟校が各自の大学GCを策定・公表するためのガイドラインとされ、実行できる箇所の条項を活用することが想定されています。想定通りのGCを策定すれば、それは遵守できる内容のみのGCとなり、C or E方式は不要であります。条項には私学法との重複もみられます。日本私立大学連盟GCは、基本原則・遵守原則を遵守できていない場合も理由の説明は当面求めておらず、当面C or Eではありません。遵守状況も会員外へは非公開としています。いずれにしても、上場会社のCGコードに相当するものは、私立大学団体については未だ存在していません。大学監査協会は私立大学団体ではありません。

特別委員会の報告書は、各選任機関における選考過程の透明性の確保を大学GC等で明確にすることが望まれる(7頁)、としています。これを基に仮定の話をすれば、大学GCには、①選任機関における選考過程の透明性を確保します、という基本原則が置かれます。①は、プリンシプルベースで遵守すべき原則であります。②理事の選任に関する基本方針と具体的な手続を明確化し、〇〇で開示します、という具体的な原則が必要になります。②の遵守には開示義務を伴います。このような規制手法をコンプライ・アンド・エクスプレインといい、CGコードでも利用されています。②の基本方針や手続を明確化した非開示の場合や、明確化も開示もしない場合は、説明しなければなりません。説明では、単なる理由の説明ではなく、①原則を実現するために実施

しています②以外の方法を説明する必要があります。これがプリンシプル・ベース・アプローチに基づく Cor E 方式です。Cor E 方式が有効に機能するよう、大学 GC を作り込む必要があります。

4. Cor E 方式によるには、厳密には、大学関係者がプリンシプル・ベースでガバナンス改革の趣旨・精神を確認・共有することが前提となります。プリンシプルの具体化に当たっては、各大学の自律性・多様性（沿革や実情

等）を尊重し、コードが示すのとは異なる実施方法も説明によって許容する Cor E 方式を採用すべきです。また、各大学の実施方法の説明を求めること（C and E）で、原則の実施を確実なものとし、大学相互の情報共有とステークホルダーによる比較可能性が確保されます。さらに、大学 GC も策定主体を一本化することが望まれます。遵守状況の開示と遵守しない場合の説明について、定期的な確認・見直しも必要であるでしょう。

監査課題研究会議(6月)

日 時：2022年6月27日（月）
場 所：日本カメラ財団 J C I I ビル6階会議室
テ ー マ：『私立学校法改正に伴う学校法人会計基準の改訂に向けて』
講 師：奈尾 光浩 氏（公認会計士）

1. 学校法人会計基準（以下「基準」）改正の状況

「私立学校法の一部を改正する法律案」が令和5年4月26日に参議院本会議にて可決され、5月8日に公布されました。私立学校法（以下「私学法」という。）は令和7年4月1日より施行されます。今回の改正では、文部科学大臣所轄法人等（以下、「大臣所轄法人」という。）では文部科学省令で定める基準に従い会計処理及び計算書類の作成を行わなければならないとされており（改正私学法第101条、第103条第2項）、基準の根拠が、私立学校振興助成法から私学法に移ることになります。

現在、基準の改正作業が進行中であり、令和6年の早い段階で改正後の基準が公表されるものと想定されています。本稿執筆時現在（2023年8月29日）、その内容は不明ですが、令和7年4月1日からの会計処理に適用されるものと考えられるため、大規模な改正にはならないという意見も見られます。

いずれにせよ、基準改正の動向は今後留意する必要がありますが、その一方で将来的な基準改正時には、他の非営利法人または組織と整合した会計基準を作成すべきではないかという意見も見られるところです。

2. 非営利組織における会計基準の在り方

現行の「基準」は、企業会計で採用されている会計処理基準と相違するものが相当程度存在しますが、相違すること自体に問題があるわけではありません。非営利法人であることを前提にステークホルダーの情報ニーズに基づいて会計基準は設定されるべきものと考えます。

日本公認会計士協会は、平成27年5月26日付で非営利組織会計の重要な論点について掘り下げた議論が必要であるとの認識の下、非営利組織会計検討会による報告「非営利組織の財務報告の在り方に関する論点整理」を公表しました。当該報告の主な内容を要約すると以下のとおりです。

- (1) 非営利組織とは、組織の活動を通じて公益又は共益に資することを目的とし、資源提供者に対して経済的利益を提供することを目的としない組織です。但し、「経済的利益を提供することを目的としない」とは、組織が経済的利益を稼得することを否定するものではありません。
- (2) 非営利組織の財務報告の目的は、意思決定有用性とステークホルダーシップによる説明責任を果たすことにあります。
- (3) 意思決定有用性とは資源提供者に代表される利害関係者の意思決定に有用な情報を提供することにあります。

- (4) スチュワードシップとは、資源提供目的が達成されるよう、付託された資源を有効かつ効率的に利用することについての非営利組織及びその経営者の責任をいいます。
- (5) 非営利組織に対する情報ニーズは、継続的活動能力（継続的にサービスを提供するための組織基盤）、組織活動（活動計画及び活動実績）、資源提供目的との整合性（提供資源の適切な利用及び指定された用途に合致（整合）した資源利用）と整理されます。なお、活動実績は、活動努力と活動成果に区分されます。
- (6) 「継続的活動能力」「活動の努力及び成果に関する実績」を理解するための情報が会計には期待されます。
- (7) 財務報告は活動努力について有用な情報を提供します。事業活動収支は各期における資源の投入状況、貸借対照表はストック面でどのような資源配分がなされているか

を示すものとなります。

- (8) 資源提供者に対する経済的利益の提供は、非営利組織の目的ではなく、利益は成果情報になりません。また、非営利組織の活動成果としての公益又は共益への貢献度合いは、財務諸表では提供できないことが多いのです。従って、活動成果については、非財務情報を活用しながら、資源提供者によるより良い理解に貢献することが財務情報の目的となります。

3. 将来的な「基準」改正の方向性

将来的に、「基準」が非営利会計共通の枠組みと整合するかたちで設定されるかどうかは不明ですが、非営利組織の最低限の責務は継続的にサービスを提供することであり、これに関する懸念の有無を判断するための情報は、計算書類が必ず提供しなければならないものと考えます。このような観点から、将来的に検討が必要な事項として以下が考えられます。

提供すべき情報	会計基準の方向性の例示
将来予測に有用な情報 (過去からの推移)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 予算比較方式から期間比較方式による収支開示 ・ 過年度計上額の修正再表示、会計方針の変更の遡及修正 ・ マネジメントアプローチに基づくセグメント情報の提供 ・ 収益事業（会計処理基準の共通化、開示方法の見直し）
財務上のリスク（将来の損失負担の可能性）	<ul style="list-style-type: none"> ・ 固定資産の減損会計（施設設備に対する投下資金が回収困難となった場合における回収可能額までの評価減） ・ 退職給付会計（すべての確定給付債務の計上） ・ 要件を満たす引当金の計上の必須化 ・ 資産除去債務の計上 ・ デリバティブの時価評価 ・ 外貨建取引等の会計処理の明確化（現行規定なし） ・ 連結決算（支配力基準に基づく子法人等の認定を含む）の導入
今後、投入可能な資金量	金融商品の時価評価

なお、会計基準の方向性を検討する前提として、以下のような基礎的な概念についても議論する必要があります。

- 計算書類の体系（注記を含めどのような情報を提供すべきか）
- 資産概念の明確化（例えば、無形資産の認識、図書概念の拡大への対応等）

- 収益認識基準の明確化（寄付金、補助金等の認識基準を含む。）
- 純資産（包括利益概念導入の要否）
- 組織結合の会計基準の明確化（資産評価、受入資産・負債の相手科目等）
- 開示の在り方（重要性の適用等、学校法人に対する裁量の付与）

教学監査研究会議(7月)

日 時：2022年7月5日(火)
場 所：日本カメラ財団 J C I I ビル6階会議室
テ ー マ：『教学監査の意義とあり方—大学価値勝向上への活かし方』
講 師：安岡 高志 氏(帝京大学 高等教育開発センター 客員教授)

最初に「教学マネジメント指針(中央教育審議会大学分科会、2020.1.22)」の次の部分の紹介を行い、教学マネジメントに何が求められているかの解説を行いました。

「教学マネジメントは、各大学が自らの理念を踏まえ、その責任において、本来持っている組織としての力を十分発揮しつつ、それぞれの実情に合致した形で構築すべきものである。他の大学の取組の模倣や本指針を咀嚼することなく実施しようとすることは大学としてふさわしい主体性を発揮したものとはいえません。各大学が本指針を踏まえつつも、創意工夫を行いながら、その大学の個性や特色を生かした教学マネジメントを確立するための取組を進めることが重要である。」

続いて、平成16(2004)年度から、認証評価機関の評価を受けることが義務付けられて以来、評価といえば大学人は認証評価をイメージするようになっていますが、認証評価を得ても大学の価値向上と継続的發展を実現できる保証はなく、評価の目的を認証評価から経営的視点への転換が必要であることも強調して解説を行いました。

あわせて、最近話題になっている内部質保証とは内部質保証マネジメントシステムを構築することではなく、自校が設定した目標を達成することであり、そのためのPDCAサイクル導入の必要性、さらに、PDCAサイクルの基本として、測定できないことを目標としてはならないこと、目標は明確でなければならないこと、PDCAサイクルのPlanにおいて目標を明確にするとは目標を達成したことを測定する評価指標(エビデンスとなるデータ)と評価基準を設定することが必要であること、すなわち、目標、評価指標、評価基準の3つがセットで設定されてはじめて目標が具体的目標になり、具体的にPDCAサイクルに取り組むことが可能となることを示しました。

PDCAサイクルのPlanにおける目標、評価指

標、評価基準の設定方法について、コミュニケーション能力の獲得を例として、評価指標と評価基準が設定されていなければ、具体的な目標とはなっていないことを示すとともに評価指標と評価基準の例を示しました。

最後に、教学監査の大学価値向上への活かし方として「事案1 アセスメント・プランの方針では、DPの達成度を定量的に評価できない。」「事案2 教育力支援のマネジメントシステムの効果を示すエビデンスが示されていない。」「事案3 学生による授業評価が活用されていない。」「事案4 成績評価や単位認定の適切性が示されていない。」の4つの事案のそれぞれについて、ア 着眼点(何が問題・懸案となるか)、イ 大学法人が受ける影響(大学法人にどのような影響、不利益をもたらすか)、ウ 監査目的(何について監査をするのか、監査の結果、得る「益」は何か)、エ 問題点の把握と原因の分析、オ 解決のための方策等について解説を行いました。

教学監査は会計監査と異なり、不正摘発することが目的ではなく、「教学に関する健全なガバナンスに基づいて組織が構築され、マネジメントシステムが適切に機能し、初期の目的を達成しているかといった経営的視点で行われ、必要に応じて改善の指針を示すことであることを解説するとともに、教学監査を大学価値向上と継続的發展に活かす方法について、あわせて解説を行いました。

以上、全体として次の3つについてイメージ転換の必要性について解説を行いました。

1. 内部質保証とはシステムを作るのではなく目標を達成することであります。
2. 評価指標と評価基準がなければPDCAサイクルではありません。
3. 教学監査は不正の摘発を目的とするのではなく、価値向上と継続的發展が目的です。

監査課題研究会議(7月)

日 時：2022年7月12日(火)

場 所：日本カメラ財団 J C I I ビル6階会議室

テ ー マ：『今後の私立学校法改正の大学ガバナンスの考え方における監事の役割とIRとのあ
るべき関係性』

講 師：福島 真司 氏 (大正大学 エンロールメント・マネジメント研究所所長 地域創生学部教授)

社会的にも大きな話題となった近年の学校法人のガバナンス改革を巡る議論は、2022年5月20日に「私立学校法改正法案骨子」が策定されたことで一定の決着を見、今後、法制化作業に進むこととなりました。

今回の私立学校法改正の目的は、「執行と監視・監督の役割の明確化・分離」を基本的な考え方として、理事長の業務執行に対するけん制機能を健全に働かせ、不適切な管理運営を防ぎ、それにより学校法人が社会の信頼と支援を得た上で、一層発展していくためであるとされています。そのため、理事会の監視・監督を、監事と評議員会が共に担うことで監視・監督機能を強化する方向性が示され、監事と評議員会の間には新たな関係性が求められますし、監事だけではなく評議員にも、善管注意義務や損害賠償責任を負うことが明確化されることとなります。

監事や評議員会には、これまで以上に重い責任や義務が求められることとなりますが、この重責をしっかりと果たすためには、監事や評議員会は、これまでの取り組みに加えて、新たな手法や方策を用いて対応することも必要になるのではないのでしょうか。

近年の高等教育を巡る潮流は、ガバナンス改革だけではありません。2018年中央教育審議会答申「2040年に向けたグランドデザイン(答申)」が公表され、学修者本意の教育への転換がめざすべき姿とされ、情報公開、「学び」の質保証の再構築が謳われました。それを踏まえて2020年に中央教育審議会大学分科会が取りまとめた「教学マネジメント指針」では、5項目にわたる重点事項が示され、各大学には教学マネジメントの確立が求められることとなりましたが、注目すべきは、同指針の概要図です。5項目のうち「Ⅲ 学修成果・教育成果の把握・可視化」「Ⅴ 情報公開」は、データによる根拠を求められる内容ですし、加えて、Ⅰ～Ⅲの事項を支える位置付けに「Ⅳ 教学マネジメントを支え

る基礎(FD・SD、教学IR)」が配された関係図となっており、データをエビデンスに活用したPDCAサイクルが明確に意識付けられたものとなっています。情報公開し、説明責任を果たすことで、「社会からの信頼を支援」を得ることも示されており、EBPM(エビデンス・ベースト・ポリシー・メイキング：証拠に基づく政策立案)を意識したものと考えられます。

加えて、EBPMは、近年の教育DXにも繋がるものと考えられます。2020年に公表された文部科学省デジタル化推進本部「文科省におけるデジタル化推進プラン」では、「学校教育」「大学教育」「生涯学習・社会教育」のそれぞれにおけるデジタル化の推進に加え、「教育データの利活用による、個人の学び、教師の指導・支援の充実、EBPM等の推進」を掲げています。

高等教育の今後の方向性と教育データの収集、蓄積、分析、共有、公開は、正に切っても切れない関係になると考えられます。そのような状況においては、ガバナンスにおいても、「デジタルガバナンス(組織内のIT活用を監視・規律すること)」、「データガバナンス(組織内の情報全てを監視・規律すること、または、その仕組みを作ること)もあわせて、必要になります。

これまで、IRは、教学関係が中心ではありますが、大学内外にある必要なデータを蓄積、分析し、機関別認証評価や外部評価委員会等への説明責任を果たすためのデータ提供や適切な大学の情報公開に資するデータ提供などを行ってきました。

これらの機能は、今後、業務監査や、私立学校法改正に即した監視・監督機能を強化する上で、大きな力となり得る可能性があります。監事や評議員会の監視・監督機能にIR機能を活用し、IR部署との協力と、健全な緊張関係という、具体的な関係性のあり方を考えることは、大学ガバナンス上、急務となっています。

監査課題研究会議(7月)

日 時：2022年7月25日(月)

場 所：日本カメラ財団 J C I Iビル6階会議室

テ ー マ：『監事の職務と職務遂行における善管注意義務の履行—監事機能の強化により責任のレベルがどのように高まるのか』

講 師：尾形 祥 氏(早稲田大学 法学学術院教授)

2019年5月24日に交付された「学校教育法等の一部を改正する法律」による私立学校法の改正により、監事の権限が強化されるとともに、理事、監事の義務と責任が明文化された。同改正以前においても、監事は、学校法人に対し善管注意義務をもってその権限を行使し、職責を果たすべきであり、監事がかかる善管注意義務に違反して学校法人に損害を与えた場合には、損害賠償義務を負うとの解釈が示されていました。

2019年の法改正により、監事は、学校法人と委任関係に立ち、学校法人に対し善管注意義務を負い、当該義務に違反した場合には学校法人に対し損害賠償責任を負うことが私立学校法上、明確にされました。

また、監事の第三者に対する損害賠償責任の規定が明文化され、監事の責任が強化されました。

もっとも、私立学校法の改正により監事の善管注意義務が明文化され、その違反に対する責任が規定されたとはいえ、監事はその職務を遂行する際に、責任追及を過度に意識し、職務執行が委縮し、その権限が適切に行使されないことになれば、改正法の趣旨に反することとなります。改正法は、従来、上述したように解釈に委ねられていた点を明文で規定し、確認したものであって、監事に追加的な義務を課すものではありません。むしろ、教育機関(とりわけ高等教育機関)を設置する学校法人の監事に対する期待が高まっており、それに応えるためにも、監事はその職責を自覚し、善良な管理者の注意をもって、その職務を遂行することがまさに求められているといえます。

本報告は、この点について、認識の共有を図った上で、監事の権限、義務および責任に係る改正法の規定の内容を確認し、検討するものです。

他方、監事が具体的にいかなる内容の善管注意義務を負うべきかについては、必ずしも明確な指針が与えられてはならず、今後の裁判実務の動向を注視する必要があります。

現時点では、法改正を契機として、監事の果たすべき役割を整理し、かつ、損害賠償責任制度が監事の活動を過度に萎縮させることのないように、監事の義務や責任に関する規定とともに導入された監事の責任の減免に関する規定を含め、法が認める損害賠償責任制限制度の活用について理論的検討を行うことが有益であると考えられます。なお、大学監査協会は、監事の職責、損害賠償責任の内容、その免責などについての考え方をとりまとめており、本報告では、これを踏まえ、監事の権限、義務および責任を巡る法的課題を抽出し、考察しました。

まず、私立学校法の下で監事には各種権限が付与されていますが、監事は、これらの権限を適切に行使することが善管注意義務の内容になると解されます。もっとも、学校法人の監事が、かかる善管注意義務に違反したことを理由として損害賠償責任が追及された公表裁判例は見当たりません。そこで、本報告では、株式会社の監査役の善管注意義務違反に基づく任務懈怠責任が追及された裁判例を紹介し、学校法人の監事に当該裁判例の射程がどの程度及ぶかという点に留意しつつ、監事が学校法人に対し負うべき義務の内容を検討しました。

その他、株式会社の取締役の対第三者責任に関する判例や監査役の責任限定契約の適用の可否が争われた裁判例を取り上げ、学校法人においても理事や監事が学校法人のみならず、第三者に対しても損害賠償責任を負う可能性が高まりつつあることから、かかる事態に備え、監事は、その職責や権限行使についての理解を深め、責任を減免するための自衛的措置を講じる必要があることを確認しました。

監査課題研究会議(8月)

日 時：2022年8月30日(火)
場 所：日本カメラ財団 J C I Iビル6階会議室
テ ー マ：『監事監査業務におけるリスクマネジメント』
講 師：奈尾 光浩 氏(公認会計士)

1. 監査リスク

リスクを、目的達成を阻害する要因と考えますと、監事監査、内部監査、公認会計士監査いずれにおいてもリスクが存在し、これを

監査リスクと呼ぶことができます。ここで監査リスクとは、監査の目的が達成されないリスクであり、以下が該当します。

各監査における監査リスクの例示

監査の種類	監査リスクの例示
監事監査	理事の不適切な業務執行を是正できなかった。 誤った監査意見を記載した監査報告書を発行した。
内部監査	監査を実施した対象に重大な内部統制の不備や不正等があったにもかかわらず、これを報告できなかった。
公認会計士監査	重大な虚偽表示がある計算書類に対し、監査報告書上適正意見を表明した。

公認会計士監査は、監査報告書において計算書類の適正性について保証します。監事監査も、監査報告書において法人及び理事の業務執行に不正・法令違反等がないといった事実について保証します。しかしながら、どちらの監査においても絶対的な信頼性を保証することは困難であり、合理的な保証に留まらざるを得ません。

なお、ステークホルダーの期待(しばしば絶対的保証と誤解される場合があります。)との乖離があまりに大きいと、監査自体の信頼性に影響を与えるため、監査においても適切なリスクマネジメントを行い、ステークホルダーが了解しうる水準までリスクを低減する必要があります。

2. 監事監査における監査リスク

監事監査については、誤った監査意見の表明と理事の不適切な業務執行に対する是正の失敗が監査リスクとなります。

(1) 誤った監査意見の表明

重大な不備(不適切な業務執行、不適正な計算書類・財産目録の開示、不正・法令等違反)があるにもかかわらず適切・適正と監査報告書に記載してしまうリスクを言い、以下のようなケースが該当します。

- ・重大な不備があったにもかかわらず発見できなかった場合
- ・重大な不備があったにもかかわらず、重要性の判断を誤って重大ではないと判断した場合
- ・発見した重大な不備が是正されていないにもかかわらず、是正されたものと判断した場合

(2) 理事の不適切な業務執行に対する是正の失敗

監事は、学校法人の業務・理事の業務執行に関する不正の行為、法人に著しい損害を与える可能性のある法令・寄附行為等への違反行為、著しく妥当性を欠く理事の決定・執行、内部統制の重大な欠陥等があればこれを是正する責務があり、そのために、所轄庁又は理

事会・評議員会への報告、法人に著しい損害を与える可能性のある法令・寄附行為違反に対する差止請求といった権限が付与されているところです。なお、これらの権限を行使しても是正されなかった場合は、監査報告書に記載することになります。

しかしながら、不適切な決定・執行が行われていたにもかかわらず、これに気が付かず何らの対応も行わなかった場合や不適切な決定・執行を発見したにもかかわらず、適切な

措置を適時に行わなかった場合、監査リスクが発現したといえます。

3. 監査リスクの原因

監査リスクは、監査実施者だけの要因で発生するものではなく、被監査部門による要因も同じ程度存在します。監事監査における監査リスクの発生要因を例示すると以下のとおりです。

監査リスクの発生要因

学校法人の問題	監事の問題
<ul style="list-style-type: none"> ■ 監査人の権限・責任が不明確 ■ 経営者の無理解・無関心（監事に対するリスクの欠如、経営者とのコミュニケーションの不足・・・） ■ 監事監査の意義の学内への周知不足 ■ 支援体制（予算、補助者の配置、被監査部門に対する指導等）が不十分 ■ 独立性に対する無理解・無関心（監事に作業等を要請等） ■ 正当な理由のない制約（監査対象や監査手続に対する制約、書類・帳票等の不提示、面談の拒否や制限、会議への参加の拒否） 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 公正不偏の態度の欠如（独立性・客観性の欠如） ■ 知識・経験の不足 ■ 監査手続の適用能力の不足 ■ 守秘義務の不徹底 ■ その他、監事としての適格性の欠如 ■ 監査リスクの評価不足⇒不十分な監査計画 ■ 監査調書の記載不足（監査の実施状況や判断結果の文書化が不足） ■ 明瞭性・適時性を欠いた監査結果の報告 ■ 継続的な監査品質の向上努力の不足（研修、品質管理体制）

監事監査の失敗は、法人存続に影響するような重大なリスクにまで繋がる可能性もあるため、特に慎重なリスクマネジメントが必要となります。

少なくとも監事監査規程による監査人の権限責任や監事に求められる資質の明確化、監事監査実施基準による監査計画・実施状況・意見形成等のプロセスの明確化等から実施していく必要があります。

なお、公認会計士監査は経済社会における重要なインフラであり、監査リスクの低減は

公認会計士の社会的責任といえます。そのため、企業会計審議会による監査基準において、監査人の責務、監査の実施及び報告プロセス等が規定されており、また公認会計士事務所又は監査法人は、品質管理体制を構築する義務があります。さらに自主規制団体である日本公認会計士協会が監査品質の向上に取り組んでいます。監事監査の品質向上においては、このような公認会計士監査における取組も研究していく必要があると考えます。

監査課題研究会議(9月)

日 時：2022年9月9日(金)
場 所：日本カメラ財団 J C I I ビル6階会議室
テ ー マ：『**教学ガバナンスにおける内部統制と監事監査の意義**
—**内部統制が整備され有効に機能することによる大学価値の向上**』
講 師：尾形 祥 氏(早稲田大学法学学術院 教授)

近時、日本では18歳人口が急激に減少する一方、産業構造や経済社会の高度化・変化、グローバル化の進展に対応すべく、大学における教育研究の質向上の必要性が高まっています。その実現には、大学を設置する学校法人の財務基盤の強化が不可欠であり、学校法人は、積極的なリスクテイクを行いながら、健全な経営を行うことが要請されます。かかる要請に応えるべく、令和元年に私立学校法が改正され、学校法人のガバナンスの強化が図られました。

私立学校法や同法施行規則等が学校法人事項を定める一方で、学校教育法及びその下位法である学校教育法施行令等は教学事項を定めています。日本では、教育研究機関たる大学(教学)と、その設置法人(国立学校法人、公立学校法人及び地方自治体、並びに学校法人)が二元的に区分され、制度化されている点に特徴があるといえます。

私立学校法上、学長は理事としての地位を有し、理事会の構成員として位置付けられていると同時に、学校教育法の下では、学長は、校務をつかさどり、所属職員を統督することとされています。ここにいう校務は、理事会が決する学校法人の業務のうち教学事項に関するものと解されます。もっとも、校務の範囲は、法文上具体化されておらず、各学校法人が、学長がつかさどる校務の内容、換言すれば、学長に委任される教学事項に係る権限の範囲を定める必要があります。本報告では、学長の権限の内容を明らかにしながら、学長のガバナンス上の法的位置付けや教学ガバナンス上の役割について検討しました。

学長を中心とする教学ガバナンスの実効性を高めるためには、学長のリーダーシップが適切に発揮されるための体制の整備が必要です。具体的には、副学長や学部長などの権限を明確化し、教職員からなる教学組織の体制を適切に整

備することが求められます。とりわけ、学長は、教学のトップとして、教育研究、さらには社会貢献という大学の目的を達成するために必要とされる健全な統制環境に配慮し、教学に係る意思決定を適切に行うためのガバナンスの仕組みとしての内部統制システムを整備すべきものと解されます。

そうであれば、教学事項に係る内部統制システムと学校法人の業務に係る内部統制システムとの関係をどのように解すべきかが問題となります。確かに、前者は、主として教学事項を対象とし、後者は法人の業務ないしは業務執行プロセスに焦点を当てているようにも思われますが、両者を明確に分離することはできません。むしろこれら2つの内部統制システムは重なり合うところが少なくなく、両者が一体的に機能することが求められていると言えましょう。

以上の点を踏まえ、本報告では、さらにこれら2つの内部統制システムと監事監査の関係についても検討しました。まず、監事は、善管注意義務を尽くして、内部統制システムが有効に機能しているか否かをチェックするところ、個々の教育研究内容に踏み込んで教学事項を監査することは認められません。この点、大学監査協会の教学監査基準によれば、教学監査は、内部質保証マネジメントシステム監査と教学業務監査からなりますが、その意味するところは、監事は、教学監査に係る内部統制システムといった、教育研究や社会貢献という大学の目的を達成するための「仕組み」が適切に整備され、それが有効に機能しているかどうかをチェックするということであると考えられます。監事は、中長期的な視点を持ち、教育研究の成果が継続的に生み出されるための「仕組み」が整備、運用されているか否かを監査する必要があります。

監査課題研究会議(9月)

日 時：2022年9月13日(火)

場 所：オンライン開催

テ ー マ：『大学DXのガバナンスと監査』ポストパンデミック時代の監査』

講 師：小野 成志 氏(日本教育技術コンサルティング合同会社代表社員)

日本が、世界の中で存在感を失い衰退に向かう中で、日本の私立大学は、今後一層難しい経営局面を迎えることとなります。それに伴い、大学の監査人の意義と役割は、大変重要なものになっていきます。ただ、そのことは同時に、監査人が厳しい立場に追い込まれる場面に遭遇することにもなることを意味しています。その結果、例えば、大学の監査人が監査上の見解相違を事由に辞任するケースも生まれてきましょう。こうした場合でも今の制度上は、退任監査人による意見表明の機会が十分に与えられているわけではありません。その結果、監査人は、すべてから見捨てられたように見える立場に立たされることがあります。

それでも、こういう時にこそ監査人は、その力量を発揮し粘り強く正義と公正を貫かなければならないのです。

1. VUCAの時代と監査人の業務

現代は、経済のグローバル化、テクノロジーの劇的な進展、気候変動などによる自然災害によって、Volatility(変動性)・Uncertainty(不確実性)・Complexity(複雑性)・Ambiguity(曖昧性)を抱えた先の見通せない社会であるとされ、VUCAの時代と呼ばれています。今日では、これに新型コロナウイルスパンデミックが加わることで、我々はさらに先の見通せない社会に生きていることとなります。

これに対して、監査業務は常にフォーマルであり続けることを求められており、VUCAの時代における重要な導灯となりうるのです。しかし、一方では、監査業務がVUCAの中で経営に苦闘する経営との齟齬を生みます。大学においては、監査はますます重要な役割を担うことになると言われながら、一方では監査人の苦悩を増大させています。

本研究会では、VUCAの時代における日本の状況を俯瞰し、日本における大学の立ち位置を確認した上で、大学における監査の問題を検討しました。

2. 衰退する日本

2.1 衰退途上国と日本の大学

日本は、「衰退途上国」であるという表現を昨今見かけるようになってきました(日経新聞、朝刊、2022年8月31日)。しかし、日本の衰退は、今日始まったことではありません。すでに20世紀の終わりに森嶋通夫は『なぜ日本は没落するか』(岩波書店、1999年)の中で、2050年までの日本を見通し、21世紀において日本は衰退が避けられないことを指摘していました。

森嶋によれば、50年先のこの国の状況は、今の教育を見るとわかると指摘しています。大学の卒業生は、30年後の日本の中心的な役割を担うようになり、幼保初等中等教育の生徒達は50年後の日本を支える役割を担うようになるからです。そして、当時の学校教育とりわけ高等教育の日本特有の仕組みをかんがみたととき、日本の大学は、4年間でほぼ卒業できる大学という仕組みによって、長い期間にわたり人々から学ぶ意欲を奪い、無難な人材を輩出し続けてきました。すでに1954年には、浅井長二が「トコロテン式」(浅野長二「大学に対する希望」工業教育1954 2.1: 24-28.)と呼んで、安易な大学教育に危機感を抱いていたものが、20世紀の終わりになっても改善されることが無かったのです。この状況を森嶋は、「日本には大学はあってもユニバーシティはない」と表現していました。森嶋は、日本の大学がトコロテン式であることは、世界的に見ても特異な性格であることをこの一言に込めたのです。その上で、21世紀になっても日本の高等教育の仕組みがユニバーシティではないトコロテン式の大学のままであれば、2020年には日本は無風状態の国になり、2050年には日本は国として存続できないだろうと予想したのです。残念なことにトコロテン式大学の仕組みは、度々反省されては来たものの、今日においても大きな変化はありません。その意味で、日本を衰退途上国とさせた原因の一端は大学にあります。

2.2 日本の未来人材

大学がもたらした日本の衰退途上国としての現実、2020年5月に公表された経済産業省未来人材会議のとりまとめた「未来人材ビジョン」に見ることができます。ここには経済産業省の危機感が色濃く表れています。

森嶋が存命していたバブル期には世界のトップ企業に多くの日本企業が位置していました。やがて、21世紀を前に世界のトップランキングから日本の企業は姿を消したのです。

図1はその後の様子を示すために、東証プライム（旧東証一部）全社の時価総額とGoogle、Amazon、Facebook、Apple、Microsoft (GAFAM) の

5社だけの合計の時価総額を比較したものです。日本の企業に変わって台頭してきたGAFAMは、2015年に東証一部全社の時価総額の半分に迫るようになり、遂には2020年には時価総額は逆転します。今日では時価総額はGAFAM 5社だけで、東証プライム 1,836社の総額を大きく上回っています。ここに、森嶋の指摘した2020年における世界の中での日本の凋落を見て取ることができます。

しかも、衰退する日本を支えるはずの人材は、様々な点で世界に見劣りしています。

図2は日本の人材への投資額と勤労者の自己啓発の国際比較を行ったものです。人材への投資はGDP比で他国に大きく見劣りするばかりか、

図1 GAFAMと東証一部の時価総額推移

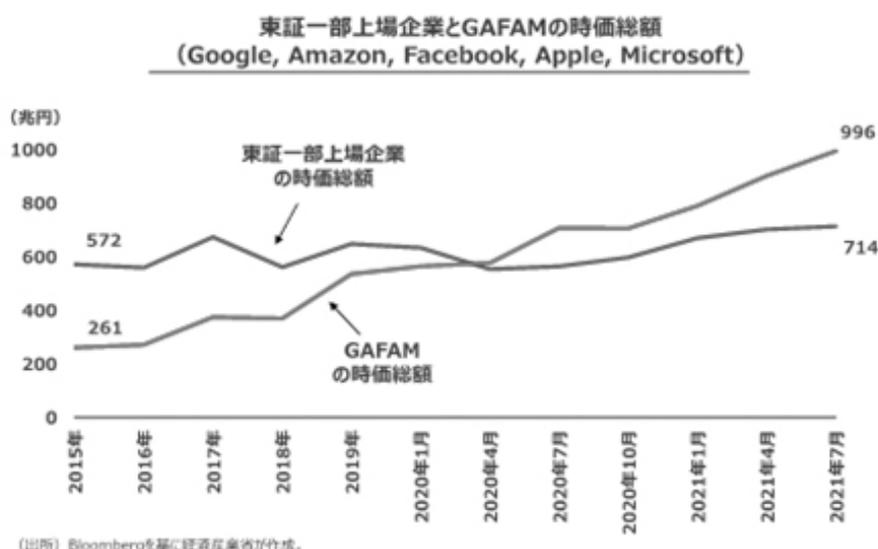
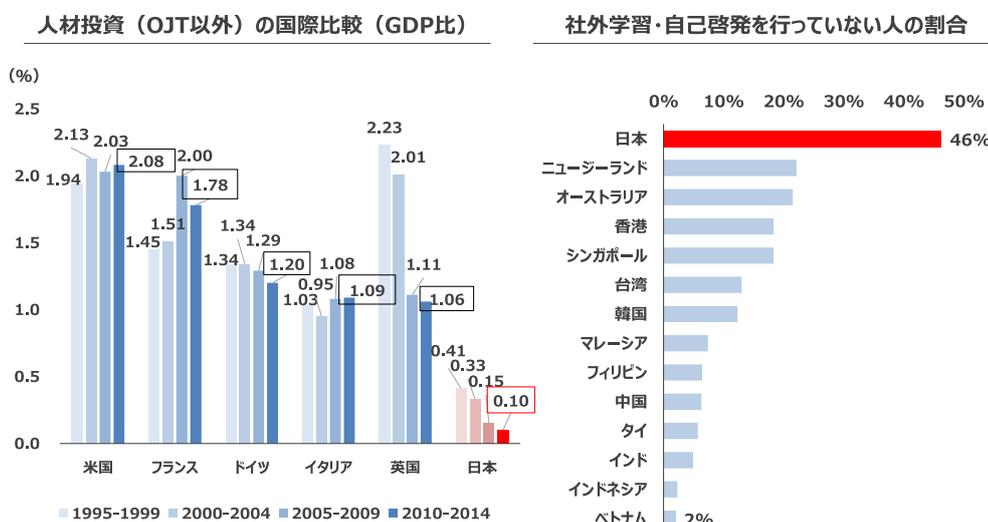


図2 人材投資と自己啓発の国際比



(出所) 学習院大学宮川努教授による推計 (厚生労働省「平成30年版 労働経済の分析」に掲載) を基に経済産業省が作成。

(出所) パーソル総合研究所「APAC就業実態・成長意識調査 (2019年)」を基に経済産業省が作成。

年々縮小する一方で、個々の勤労者の自己啓発に関する意欲も、他国に大きく見劣りしていることが見て取れます。

社会的に見ても個々人として見ても、日本の社会は学びから逃走しているということが見てとれます。その背景には、ロングライフラーニングの習慣を与えることがあります。この課題を20年前の森嶋は鋭く指摘していたのです。加えて、国内の労働者を当てにできないのであれば、海外の労働力を頼りにするという選択肢もありますが、この点を見ても、日本は絶望的です。

図3は、海外に出ようとする高度人材が、どの国に魅力を感じているかのランキングですが、日本はOECD諸国の中でも、アジア諸国の中では韓国を下回り、ヨーロッパ諸国ではチェコやハンガリーに並んでいます。つまり、高度人材を招聘しようとしても高度人材を呼び寄せることが困難な状況になっていることを意味するのです。

さらに、高度人材以外の特定活動に区分される技能実習生などの一般労働者においても、近年の円安で著しい低賃金となっており、日本を選択する理由は次第に失われています。

日本の未来人材は、国内の労働者においても海外からの外国人労働者においても希望のない状況が生まれているのです。

3. DXの意義

経済産業省は、こうした未来人材の展望に危機感を抱きDX（デジタルトランスフォーメーション）を提唱し、衰退途上国からの日本の脱却を目指そうとする意図が見て取れます。しかも、事態は深刻であり、猶予はないという危機感があります。このため、DXには、「2025年の崖」という期間を限られた目標が設定されています。2025年の崖とは、2025年には、多くの古いシステムが動作しなくなるという事態を指し、経済産業省によれば、その対策に必要なIT人材は、現時点で決定的に不足しています。

なお、この2025年の崖には、「昭和100年問題」と呼ばれる問題が含まれています。かつて「西暦2000年問題」が世界中で取り上げられ、多くのシステムが不具合を起こすと騒がれましたが、同じ問題が日本の場合には、昭和元年から数えて100年目の2025年に起こりうるのです。

図3 高度人材を誘致・維持する魅力度ランキング

順位	国名
1	オーストラリア
2	スイス
3	スウェーデン
4	ニュージーランド
5	カナダ
6	アイルランド
7	アメリカ
8	オランダ
9	スロベニア
10	ノルウェー
	⋮
25	日本

（出所）OECD "Indicators of Talent Attractiveness"を基に経済産業省が作成。

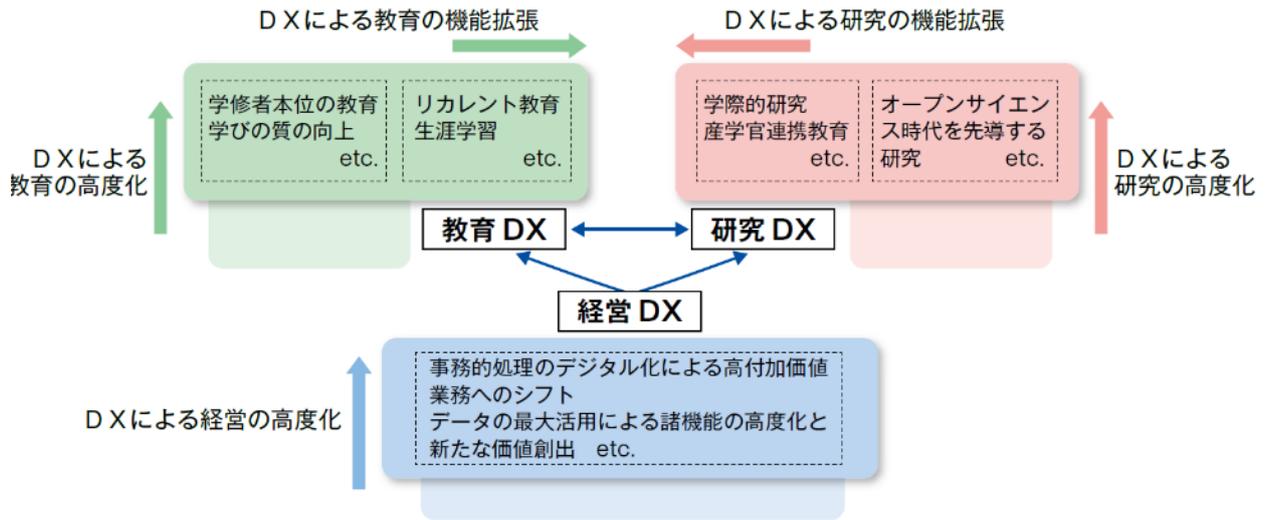
元号で日付を管理する多くのシステムは、平成・令和においても昭和のまま元号を管理し、見かけ上、平成や令和に昭和の年号を置き換えています。このため、昭和100年になると二桁管理している年号は桁あふれを起こし、正常な動作ができなくなるのです。

この昭和100年問題は大学も無縁ではありません。経理財務システムや人事システム、図書館システムなどに潜んでいると考えられます。保守料の支払いを行っていない、企業や大学ではこの問題に直面する可能性があります。

閑話休題。経済産業省の危機感の根底には人材育成の仕組みの決定的な欠陥があるという認識にあり、経済産業省が掲げるDXには、DXを契機として人材育成の新しい仕組みを政策的に構築したいという思惑があります。人材育成という意味では、文部科学省の政策と重複する部分がありながら、文部科学省の掲げるDXと経済産業省のDXは思惑が根本的に異なります。

文部科学省の意図を見るために、図4にリクルート進学総研が整理した大学におけるDXの概要を示します。

図 4 大学における DX の目的と構造



リクルート カレッジマネジメント 229 / Jul. - Aug. 2021

この区分に従えば、「経営DX」は従来のIT化推進の上であり、「教育DX」と「研究DX」も従来の文部科学省の示す政策の推進という側面が強く出ています。ここから、文部科学省の政策は、経済産業省が抱く日本の衰退という危機感とはまた異なる立場にあることがわかります。経済産業省が文部科学省とは別に、「未来の教室」など独自の教育政策を示そうとしているのは、両省の政策的思惑の相違があるためです。

4. 大学のレジームシフトへの備えと大学監査人の立場

文部科学省の政策的思惑は、ジェレミー・ブレーデンとロジャー・グッドマンの『日本の私立大学はなぜ生き残るのか』（中央公論新社2021年）から窺い知ることができます。

同書によれば、日本の私立大学は、この20年、大学少子化という課題をほとんど倒産することもなく乗り越えてきましたが、その要因は2つあり、第一は、私立大学経営が同族や同窓などで構成されることにより、理事長の素早い意思決定による経営が実現されていること、第二は、経営の失敗を救済する文部科学省の護送船団方式の政策が功を奏してきたからとしています。

これからもこの2つの制度を維持することができれば、大学のレジリエンスは、今後とも安泰かもしれません。しかしながら、同族的な経営が日大事件などで見直される一方で、今後、

政府として日本の衰退途上国からの脱却を目指すという政策的な動機が、文部科学省の護送船団に対する思惑よりもさらに強く働けば、従来の文部科学省の護送船団方式に支えられてきた私立大学経営は、大きな変化局面を迎えることとなります。とりわけ新型コロナウイルスパンデミックによって、日本の財政事情は大きく傷ついています。財政的に余裕を失う中で、大学だけが護送船団方式で守られていくという道筋はますます狭いものになっています。

護送船団方式の見直しのような大きな変化局面は、一般に経営環境の二極化（レジームシフト）を生むと考えられています。すなわち、大学経営に成功し大きく飛躍する大学が出現する一方で、急速に衰退していく大学が現れます。今後の大学経営は、そうした荒波を乗り越える覚悟が求められることとなります。今まで私立大学が経験したことのないような激しい競争の中で大学経営は、内部統制問題などの課題を抱えることとなります。

リーマン・ショックに見られたように、レジームシフトの下では、経営に苦しむマネジメントが、内部統制を大きく毀損する行動に出ることがあります。同族的な私立大学経営では、そのインパクトはより大きなものになります。その時に監査制度が適正に機能しなければ、組織は致命的な結果を生むこととなります。

それだけに監査人の役割は重要となってくるのです。

5. 大学監査人の役割

現状の大学の監査人は、リーマン・ショックを経た企業の監査人とは異なる環境にあり、大学監査人の地位は、企業の監査人に比べて十分守られているとは言えません。同族経営をよしとしてきた私立大学においては、かつての企業の監査人がそうであったように、監査人にはいまだ重要な位置づけを与えられているわけではありません。加えて、大学の政策官庁である文部科学省は、一方では監査の重要性を訴えながら、長い間護送船団方式政策を進めてきた背景から、実際には、監査人の立場を理解することに乏しい部分があります。

最近の事例として、国立大学では、大学統合が進められていますが、統合のプロセスの中で文部科学省と監査人との間で意見相違があり監査人が辞任するという事態が生ずることがありました。今後、私立大学でも類似の事例が起るでしょう。現行の制度上は、監査人の意見相違に関して、退任監査人の意見表明が十分になされる機会が与えられることはありません。企業監査などにおいては、監査人は辞任するにあたっては、任期満了のような無難な辞任理由ではなく、退任監査人の意見表明をすべきだという議論がなされているものの、これを大学の監査人に適用されるようになるまでには時間がかかります。

こうして、監査人は、大学からも政策官庁からもすべてから見捨てられたように見える立場に立たされることがあります。しかし、こういう時にこそ、監査人は、監査原則に従った監査

人の力量が当然に求められ、粘り強く正義と公正を貫かなければならないのです。

6. 終わりに

衰退途上国となった日本においては、最近の円安の効果もあり、企業は海外にシフトするか海外の資本に支配されるかしており、若者は、現在はあまり大きなトレンドになっていないものの、今後も若年層の低賃金が続き、経済的動機が強くなれば、日本の低賃金を嫌って海外にわたっていくトレンドが生まれます。海外から低賃金の日本に頭脳労働者は訪れないのです。森嶋の予想が正しければ、2050年には、日本は企業も若者もいない、高齢者ばかりが残る社会になっていることになるのです。

その過程で成功する大学は海外にシフトし、他の大学は、経営困難に陥りながら、国内で次第に衰退していくのです。しかし、大学が経営困難に陥ろうとも、内部統制問題を起こさずに大学は運営され続けなければならない、そのため監査人の監査原則に基づいた監査行動は重要なものとなってきます。周知の通り、監査人は「ISO19011:マネジメントシステム監査のための指針」などにおける監査原則の中で高潔さや公正な報告を求められる一方で、監査人の力量として倫理的であること、決断力があること、粘り強い不屈の精神を持つことなどの要求事項が定められています。これからの大学の監査人は、この監査原則に基づく本当の意味での力量が問われることになるのです。

監査課題研究会議(9月)

日 時：2022年9月20日(火)
会 場：日本カメラ財団 J C I Iビル6階会議室
テ ー マ：『大学ガバナンス・コードの意義と活用
—自主性と自律性に適うガバナンス構築のために—』
講 師：川島 いづみ 氏(早稲田大学 社会科学総合学術院 教授)

1. 文部科学省(文科省)は、学校法人制度改革特別委員会の報告書を受けて、2022年5月、私立学校法(私学法)の改正法案骨子を公表しており、私学法改正法案は、2022年秋の臨時国会、あるいは、次の通常国会に提出されると予想されていました。私学法が改正されれば、改正私学法の内容に沿うように、

私立学校団体等の大学ガバナンス・コード(大学GC)も、改訂が必要になります。

2. 文科省が設置した「学校法人のガバナンスに関する有識者会議」の報告書(2021年3月19日)等では、大学GCについて、遵守状況の公表を推進するとともに、早期にコンプラ

イ・オア・エクスプレイン (C or E) 方式への移行を目指すべきである、とされてきました。これを受けて、文科省の関連団体は、各大学に対して、大学 GC の策定と遵守状況の開示を促す活動を行っています。しかしながら、私立学校団体の大学 GC はその位置づけ等が様々であり、中には、加盟校の実情に応じて実行できる箇所の条項を活用して、各々の大学が大学 GC を策定・公表するための指針とされるものもあります。この大学 GC を指針とすれば、各大学は実行できる条項から成る各自の大学 GC を策定することができ、遵守状況の開示を求めても、遵守していません、という記載が並ぶだけです。憂慮されるのは、大学 GC とは、そのようなものである、あるいは遵守すべきものであるといった、必ずしも適切ではない認識が定着してしまうことでしょう。それは、形式的な遵守でもよしとする風潮を生むことにもつながりかねません。

3. 上場会社のコーポレートガバナンス・コード (CGC) は、金融庁と東京証券取引所を共同事務局とする有識者会議が 2015 年に策定し、それが取引所の上場規則に取り入れられて、上場会社にはその遵守状況の開示が義務づけられています。CGC は、当初からプリンシプル・ベース・アプローチに基づき、C or E 方式による開示規制として策定されました。CGC において重視されるべきなのは、諸原則の趣旨・精神を共有した上で自らの活動に適用するというプリンシプル・ベースであり、諸原則の実施方法は CGC が示すものに限られず、説明によって他の実施方法も許容する点です。また、遵守している場合にも遵守状況の開示 (説明) を求める条項も

含まれています。このように、諸原則の実施方法の柔軟な許容と開示規制による規律づけにこそ、CGC による規制の特徴があります。「早期に C or E 方式への移行を目指すべき」というときに念頭に置かれているのは、このような上場会社の CGC です。

4. このように、C or E 方式に基づく大学 GC の規制とは、主要原則の趣旨・精神を共有・尊重しつつ、各大学の自律性に基づき各々の沿革や実情を勘案した自主的な対応方法を、それが大学 GC の示す原則 (原則の実施方法) とは違っていても、説明によって許容する規制手法です。また、そのようなものとして定着することが望まれます。私学法改正の暁には、法律が明示的に規定していない部分を、大学 GC によって補完することが求められます。その際も、改正私学法の趣旨・精神 (例えば、「執行と監督の役割の明確化と分離」) を共有しつつ、その具体化については、各大学の自主性・多様性 (沿革や実情等) を尊重し、自律性に基づいて、コードが示すのとは異なる実施方法も説明によって許容されるとする、C or E 方式によることが望まれるし、C or E 方式が意味のあるものとなるように大学 GC を作り込むことが必要であります。さらに、実施方法の説明を求めること (C and E) で、実施の確実性を高めることもでき、大学相互の情報共有やステークホルダーによる開示情報の比較も可能となります。このように、大学 GC による規制は、適切な活用方法を理解することにより、私学法改革の趣旨・精神を共有しつつ、大学の自主性・自律性に沿った各大学独自の対応を可能とするものともなりうるのです。

監査課題研究会議 (9月)

日 時：2022年9月26日 (月)
場 所：日本カメラ財団 J C I I ビル 6階会議室
テ ー マ：『大学財政と監事監査』
講 師：奈尾 光浩 氏 (公認会計士)

1. 赤字が生じることの問題点

大学は教育研究の発展のために存在するものであり、利益は大学の成果を示すものではありません。しかしながら、大学存続のためには財

源としての利益 (収支差額) がプラスであることが絶対条件であり、赤字は許されません。

赤字が経常的となった状態とは、資金収入以上の資金支出が経常的となった状況であり、そ

の差額は借入で賄うこととなります。借入には返済と利息の支払いが必要となりますので、借入の増加はさらに収支を圧迫し、最終的には返済限度を超えた借入金残高となり、経営破綻に繋がるという最悪のシナリオの可能性がありません。

このような常識的な議論をわざわざ記載する必要もないとは思いますが、収支差額の赤字という事実の重要性は、執行部だけでなく全教職

員が十分認識すべきです。組織全体として赤字は悪であるという意識を共有すべきであり、特にガバナンスの中核的存在である監事は、赤字体質に陥る兆候の有無を十分監査しなければなりません。

2. 事業活動収支計算書の概要

事業活動収支計算書の内容を概括的に示すと以下のとおりです。

教育活動収入	学生生徒等納付金、手数料、経常費等補助金 等
(-) 教育活動支出	人件費、教育研究経費、管理経費 等
教育活動収支差額	学校法人本来の活動における収支の状況
(+) 教育活動外収入	受取利息配当金 等
(-) 教育活動外支出等	借入金等利息 等
経常収支差額	臨時的な要因を除いた経常的な収支の状況
(+) 特別収入	施設設備や有価証券の売却差額 等
(-) 特別支出	施設設備や有価証券の処分差額 等
基本金組入前当年度収支差額	企業会計でいえば当期純利益に相当
(-) 基本金組入額	
当年度収支差額	基本金組入後の収支均衡の状況
(以下省略)	

基本金組入前当年度収支差額は、不動産の売却益等の多額の臨時的な収入が含まれる場合があるため、このような臨時的項目を加減する前の収支差額である経常収支差額によって学校法人の収支の状況を評価することが一般的です。

経常収支差額が赤字の場合とは、人件費や経費の当年度の支出額、過年度及び当年度に行われた施設設備関係支出額の当年度配分額である減価償却額、借入金等利息が当年度の教育活動収入や受取利息配当金によって回収されていない状況を示すものであり、結果として資金残高の減少や借入金の増加をもたらすこととなります。

学校法人会計においては、基本金組入れ後の事業活動収支の均衡（＝当年度収支差額が0の状態）が重視されますが、その前提は、経常収支差額あるいは基本金組入前当年度収支差額が黒字であることです。少子化傾向が今後劇的に回復することは期待できないため、多くの学校法人において、基本金組入後の収支の均衡どころではないという状況に陥る可能性が高いと考えられます。

3. 経常収支差額の赤字への対応

企業においては、製品（自社で生産）や商品（外部から購入）が想定したとおり売れないことにより倒産するリスクが常に存在します。学校法人は、年度初めに学生生徒等数が決定されると収入がほぼ確定するため、このようなリスクはなく、収入の範囲内で支出を行うよう予算を編成すれば、理論上は赤字が生じることはないはずです。学校法人における予算とは、年度初めによって相当程度確定した収入を財源として教育研究の成果を最大限とするための支出の配分計画と考えることができるため、経常収支差額の赤字は、本来は予算編成の失敗と評価されることとなります。

しかしながら、学校法人の支出には人件費や施設設備の維持のための経費が相当の割合を占めるため、短期的な削減は困難であり、予算の段階で赤字が発生する場合も考えざるをえません。もちろん、赤字解消のためには聖域のないコスト削減が必要であり、正確な実態把握と総論賛成各論反対に対応する経営者のリーダーシップが重要となります。

また、コストの劇的な削減だけでなく、短期

間での収入の劇的な拡大も困難であり、中長期の観点から収支の改善を図っていくしかありません。そのため中期ないし長期の経営計画が重要となります。

単年度の予算や事業計画も中長期の経営計画も PDCA サイクルとして考える必要があり、

Check 及び Act が重要となります。1 サイクル終了後の次の計画に改善内容が反映されなければ PDCA の意味はありません。計画作成にのみ注力し、その結果として達成状況の検証が不十分になることのないよう、体制を整備することが重要と考えます。

監査課題研究会議(10月)

日 時：2022年10月3日(月)

場 所：京都ガーデンパレス 2階会議室「鞍馬」

テ ー マ：『私立学校法改正とガバナンスを考える

ーハードローの整備・ソフトローの活用とモニタリングのあり方ー』

プログラム：I. 「法制度の変容と大学ガバナンスのあり方」

講 師：佐藤 信行 氏(中央大学 副学長 法科大学院教授)

II. 「効果的な大学ガバナンスの確立のためのモニタリング・システム」

講 師：松本 祥尚 氏(関西大学 大学院会計学研究所 教授)

法制度の変容と大学ガバナンスのあり方

中央大学 副学長 法科大学院教授 佐藤 信行

コロナ禍により開催対面開催が難しかった監査課題研究会議であるが、2022年10月3日、京都ガーデンパレスホテルにおいて「法制度の変容とガバナンスのあり方」と題して、これを実施した。この研究会議は、同年5月20日に文部科学省が「私立学校法改正法案骨子」(以下「法案骨子」)を公表し、これに対するパブリックコメントを求めたことを踏まえて、法案骨子公表までの経緯、その基本構造、法案骨子に基づく法改正が行われた場合の私立大学ガバナンスに与える影響について検討したものです。

重要な法改正は、一般にいわれる審議会での議論に基づくが、この法案骨子は、3つもの審議会での議論を経たという点で異例でありました。これは、「学校法人のガバナンスに関する有識者会議」(座長；能見善久・東京大学名誉教授、第1回令和2年1月17日～第11回令和3年3月2日)の議論を受けた「学校法人ガバナンス改革会議」(座長：増田宏一・日本公認会計士協会相談役、第1回令和3年7月19日～第11回令和3年12月11日)が、極めてドラスティックな法改正を提案し、多方面とりわけ私立大学関係者からの強い批判を受けたことを背景としています。すなわち同会議は、理事会を中心とする現在の学校法人ガバナンスを批判して、「学校法人経営は『評議員』による学校法人の業務の基本方針の決定の役割と、『理事・学長等』の業務執

行の役割、『評議員・監事・会計監査人』による監視・監督の役割を明確にしたガバナンス体制を確立することが求められる」として、評議員会を最高監督・議決機関とすることを提案したのです。

これに対して、日本私立大学団体連合会及び日本私立短期大学協会は「特に評議員会を株主総会と同視し、コーポレートガバナンスの考え方をそのまま私立大学の経営に導入しようとする点は、理論上合理性を欠くものと言わざるを得ません。株式会社の最大のステークホルダーは株主であるのに対し、私立大学において最も重要なステークホルダーは学生とその保護者です。上記の提案は学生の視点が完全に欠落しています。学生と日頃接していない学外評議員だけで、私立大学の教育に関する運営の責任は取れません。」等として、強く批判した。そこで、文部科学省は異例にも、大学設置・学校法人審議会学校法人分科会のもとに「学校法人制度改革特別委員会」(主査：福原紀彦・中央大学教授・前学長、第1回令和4年1月12日～第6回令和3年3月22日)を設置し、收拾を図ることとしたのです。

法案骨子は、この特別委員会の報告書に基づくものでありますが、同報告書の特徴は、まずもって、私立学校における学校法人と設置する学校の関係について、「学長・校長の権限を最大限尊重しつつ、設置する学校の教育研究の発展に向け、高度で複雑な戦略的経営が必要。経営と教学の協調を図りながら、運営基盤の強化、

教育の質の向上、運営の透明性の向上という責務を果たす独自性を考慮すべき」という出発点に立つことです。その上で、理事会を意思決定機関・評議員会を諮問機関とする構造を維持しつつ、評議員と理事の兼務禁止や、評議員会の権限強化（重要事項についての議決権付与等）を提言しています。

本課題研究会議では、こうした点を確認した上で、日本法が学校とその設置法人を分離して、それぞれを個別の法規制下に置くという二重性、さらにこれを私立学校について言えば、学校法人ガバナンスと学校（教学）ガバナンスの二重性を起点とする法構造を採用していることを指摘し、かつ、その本質が財団法人である学校法人のガバナンスについては、各法人がその設置学校の特性に応じて、どのようなステークホルダーをどのような形で、学校法人及び教学ガバナンスの担い手に加えるかを主体的・自律的に検討する必要があること、さらに改正私立学校法の下では、これまでも増して、2つのガバナンスの関係整理が重要となることが示されました。

なお、2023年5月8日には、法案骨子に基づく私立学校法改正法が公布されていますが、2023年11月6日現在、下位行政立法の整備は完了していません。今回の法改正によって、大学ガバナンス・コードも当然に改正が必要となりますが、大学監査協会においては、下位行政立法の整備を踏まえて、概ね2024年3月までに改正大学ガバナンス・コードを公表する予定です。

効果的な大学ガバナンスの確立のためのモニタリング・システム

関西大学 大学院会計学研究科 教授 松本 祥尚

私学法改正により従来以上に、執行と監視・監督の役割の分離が指向されるようになりまし

た。そこでは評議員会の役割が重視され、執行機関である理事（会）を牽制する機能を十分に発揮させるために、原則として理事の選解任だけでなく、モニタリングの最高責任者である監事の選解任と報告の対象であることが明文化されました。また内部監査を含む内部統制が学校法人の業務の適正を確保するための体制として必須とされます。

監事の役割が理事による幅広い業務執行の法令・定款への合致を確認し、その結果を評議員会に報告することにあるため、特に大規模法人では監事が常勤化され常時的モニタリングが期待されます。このモニタリング機能が十全に発揮されるためには、2つの必要条件の充足が必要です。1つは、執行機関からの独立性の確保と、2つは監査業務の重層化と投入資源の確保です。執行機関からの独立性の確保は、評議員会による選任と協働が求められるようになりましたため形式上は整えられたといえるでしょう。問題は、2つ目の監査業務の重層化と資源確保の点です。

監査資源の確保の点から監事の常勤化が図られたとはいえ、監査の対象となる理事の業務内容が非常に幅広い今日、当該監査業務を補助するスタッフの確保が不可欠となります。このため内部監査を含む内部統制との協働が必須であることは自明ですが、内部統制は理事会がその基本方針に基づき寄附行為の目的達成に脅威となり得るリスクの高低に応じて、理事により整備・運用されるものですから、監事監査にとって十分かつ適切な貢献が可能かどうかという視点から見ると問題があると思われます。

このような視点から、改正学校法人法の下で監事に期待されるモニタリング機能を十分に発揮するために、内部監査を含む内部統制を評価し、どのように理事の職務執行監査に役立てるかということを検討し明らかにしました。

監査課題研究会議(10月)

日 時：2022年10月18日（火）
場 所：日本カメラ財団 J C I I ビル6階会議室
テ ー マ：『次期私立学校法改正に向けた動きと監事監査』
講 師：尾崎 安央 氏（早稲田大学 法学学術院教授）

一 私立学校法改正案骨子令和4年5月20日)

1. 目的

学校法人ガバナンス改革の部分としては、その業務執行の円滑化・幅広い学校関係者の意見の反映・不正の防止を意図した法改正であり、

そのための手段として、理事等の役員の選解任手続の整備・理事会と評議員会の権限の整備が内容となっている。

2. 基本的な考え方

- ①業務執行と監視・監督の分離であり、そのキーワードは「協働と牽制」である。
- ②学校法人の区分規制として、大臣所轄学校法人と都道府県知事所轄学校法人とに分け、大学を設置する学校法人は基本的に「大臣所轄法人」となり、都道府県知事所轄学校法人における規模の基準・広域性の基準が採用され、大臣所轄法人に準じた扱いを受けるものも生まれる。
- ③経過規定
改正法の施行に即座に対応できない学校法人への配慮が経過規定で処理される。

3. 学校法人の意思決定

重要事項についての評議員会のコミットメントの拡充が図られようとしている。すなわち、社団法人的規律の強調であり、諮問機関という基本的性格を維持しつつも、決議事項の拡大が図られる。

4. 理事・理事会

- ①理事長人事について理事会の専権事項とし、理事長候補者の選任プロセスは別途考える余地を認める。
- ②理事会の専権事項を明確化する。規定ぶりとしては、理事に委任可能な事項を制限する。
- ③理事人事について「選任機関」については寄附行為事項にする一方で、評議員会を例示している。
- ④理事についての客観的「解任事由」を明記し、理事人事に評議員会の関与を強調する。いわゆる「あて職理事」が問題なるが、たとえば校長理事が理事解任となっても当然には校長解任とはならない。別問題である。任期終期がすべての役員につき定時評議員会の終結時と明確化された。会社法に倣っていると考えられる。
- ⑤学外理事について、その重要性が強調され、コーポレートガバナンスにおける「社外性」「独立性」の議論を参照にしているように思われる。意思決定を中心とした「多様性」、特に助言・勧告機能の強調、監督機能の充実による緊張感のある学校法人経営、少数利害関

係者の代弁者としての期待である。

- ⑥評議員理事は禁止される。まさに執行と監視の分離の一環であり、評議員・評議員会の性格付けが明確となる。

5. 評議員会

学校法人のガバナンスと社団法人のガバナンスとの決定的違いとして社員によるガバナンスがない点に注意。そこで、評議員会に「社団」的ガバナンス機能の発揮を期待することとなる。

- ①理事との兼職禁止を規定し、執行と監督の分離が実現する。もともと、小規模法人などに対する配慮が求められている。いわゆる同族経営的学校法人のガバナンスの問題である。
- ②評議員人事については、改正法に向けた評議員・評議員会の性格付けが反映している。(i)意思決定機関としての役割。特に多様性であり、また学校というものに対する専門性も意識されている。(ii)監督機関としての役割。当然にその独立性が問題となる。学校法人経営に対して「緊張感」を生み出す存在にならなければならない。(iii)役員選出母体としての期待。この点は最も大きな問題と1つとされてきた。コーポレートガバナンスにおける「会社は誰のもの」の議論に似て、「学校法人は誰のもの」の議論でもあるが、学校法人には社員がいない点に注意が要る。(iv)権限拡大の方向性とそれに伴う評議員の責任強化(善管注意義務、損害賠償責任など)。評議員は名誉職的なものではなく、ガバナンスの一翼としての責務を全うする「覚悟」が求められる。

6. 監事

- ①監督を担う者としての独立性の一層の強化が図られる。人事権を通じての独立性の保障であり、従前の監督を受ける者が監事を選任することの矛盾を解消する。
- ②評議員会の監督機能性との調和を図る必要が生じる。評議員会に社員総会的機能を期待するならば、評議員人事の重要性が高くなり、そこに監事のコミットメントが求められることとなる。
- ③なれ合いの排除として、近親者等の排除が図られる。特に同族経営的学校法人のガバナンスが有効に機能するかどうかの視点が重要となる。またグループ化を考えると、子会社法人の業務執行者との兼任禁止など子法人ガバナンスとの関係の改正も必要となる。子法人の調査権限にも注目すべきである。
- ④常勤制が

大規模大臣所轄学校法人に導入される。そもそも監事は常勤なのであるが、常勤監事を明文化することで常時監視の面を強調している。

7. 会計監査人（公認会計士・監査法人）監査の義務付け

①大臣所轄学校法人の特則として創設される。これに伴い、学校法人会計基準の改訂が予定されている。学校法人経営者に財務へのリテラシーがより一層要求されることになる。②従前の私学助成法上の会計監査との重複感はあるが、法目的が違うので併存する。③会計監査人（特に監査法人）の独立性が求められる。いわゆるマネージメントサービス等との隔離などである。

8. 内部統制整備義務

内部統制システムが学校法人ガバナンスの要諦であり、その整備が経営者の責務であることが明確にされ、大臣所轄学校法人にはその理事会に構築義務があるとされる。

9. 法令違反行為等に対する制裁の強化

罰則（刑事罰）だけでなく、民事責任や証拠保全（例：議事録）などに加え、学校法人をめぐる訴訟制度の整備が図られる。

二 次期私立学校法改正が監事監査にもたらすインパクト

1 理事会・評議員会に係る制度改正との関係

（i）理事会・評議員会に対する業務監査

「理事会」の機能が発揮しているか否かという視点が重要であり、「評議員会」が有効に機能しているかも監査対象。監事は理事会や評議員会に出席し、適切な意見陳述をする義務がある。問題は、何を、どのような視点から陳述することが求められるのかであるが、健全な実務の形成が期待される。

（ii）学外理事との高度な連携

より一層の連携が求められることとなる。

（iii）「常勤監事」制度

常勤監事と非常勤監事の法的義務には差がないが、常勤監事には常勤制が導入された趣旨を理解して職務を遂行することが期待される。

（2）内部統制との関係

（i）内部統制構築・運用義務と理事の善管注意義務

内部統制は理事会・理事長の責任において整備する法的義務があり、監事にとっては理事の業務執行状況の監査対象の一部となる。

（ii）監査活動の充実及び監査リスクの低減に向けた監事自身の善管注意義務

内部統制の充実が監査活動の充実を可能とする重要なツールである。そのシステムが有効であることを条件に、それを信頼した監査が許容される（いわゆる「信頼の権利」）。会計監査人も内部統制に大きな関心を持っており、内部統制の充実にとって協働が可能である。

（3）会計監査との関係

（i）私学助成法監査

すでに多くの学校法人において公認会計士による会計監査をうけているが、これに監事がどれほどコミットしているかがポイントとなる。今後、学校法人会計基準の変更が予定されているので、その点も踏まえて監事監査の変化も予想される。

（ii）会計監査人との連携

監事は会計事項については会計監査人監査の結果を基本的に信頼してよく、直接監査しなくなると考えられる。その信頼の基礎は、第一に学校法人自身の内部統制の整備状況であり、第二に会計監査人自身の内部統制の整備状況である。要するに、監事監査は、①内部統制を前提とした業務監査と、②会計監査人が品質管理基準に従った会計監査を行っているか否かを監視することが中心になると思われる。

（4）学校法人グループ監査

子法人を利用した不祥事の高まりがあり、子法人のガバナンスが監事監査としても重要となる。上場企業を中心とした企業集団内部統制などの議論が参考になるであろう。

監査課題研究会議（10月）

日 時：2022年10月27日（木）
場 所：日本カメラ財団 J C I I ビル6階会議室
テ ー マ：『次期私立学校法改正に向けての動きと監査にかかわる課題』
講 師：奈尾 光浩 氏（公認会計士）

1. 令和5年私立学校法改正の概要

令和5年通常国会に提出された「私立学校法の一部を改正する法律案」（以下「改正私学法」）が令和5年4月26日に参議院本会議にて可決され、5月8日に公布されました。改正私学法は令和7年4月1日より施行されますの

で、本稿執筆時（令和5年8月29日）においても、2年を切っています。

文部科学省が公表した「私立学校法の改正について」（令和5年8月1日更新）によると、当該改正の趣旨は以下のとおりです。

我が国の公教育を支える私立学校が、社会の信頼を得て、一層発展していくため、社会の要請に応え得る実効性のあるガバナンス改革を推進するための制度改正を行う。

幅広い関係者の意見の反映、逸脱した業務執行の防止を図るため、理事、監事、評議員及び会計監査人の資格、選任及び解任の手續等並びに理事会及び評議員会の職務及び運営等の学校法人の管理運営制度に関する規定や、理事等の特別背任罪等の罰則について定める。

また、改正私学法の内容は、以下の3点にとりて整理されています。なお、大臣所轄学校法人等とは、文部科学大臣所轄法人及びその事業

規模・事業を行う区域が政令で定める基準に該当するものをいいます（改正私学法第143条）。

- (1) 役員等の資格・選解任の手續等と各機関の職務・運営等の管理運営制度の見直し
 - ・理事選任機関を寄附行為で定める。理事の選任にあたって理事選任機関は評議員会の意見を聴く
 - ・理事長の選定は理事会
 - ・監事の選解任は評議員会、役員近親者の就任は禁止
 - ・理事と評議員の兼職の禁止、評議員の下限定数は理事の定数を超える数まで
 - ・理事・理事会により選任される評議員の割合や、評議員の総数に占める役員近親者及び教職員等の割合に一定の上限
 - ・評議員会は、選任機関に対する理事解任、監事に対する理事の行為の差止請求・責任追及を求めることが可能
 - ・大臣所轄学校法人等では、会計監査人による会計監査を制度化
- (2) 学校法人の意思決定の在り方を見直し
 - ・大臣所轄学校法人等においては、学校法人の基礎的変更に係る事項（任意解散・合併）及び寄附行為の変更（軽微な変更を除く。）について、理事会の決定に加えて評議員会の決議が必要
- (3) その他
 - ・監事・会計監査人に対する子法人の調査権限の付与
 - ・会計、情報公開、訴訟等に関する規定の整備
 - ・役員等による特別背任、目的外の投機取引、贈収賄及び不正手段での認可取得についての罰則の整備

2. 監事監査に対する影響

今回の私学法改正は、学校法人のガバナンスに大きな影響を与えますが、特に監事監査に与えるものとして以下が考えられます（なお、（ ）内は改正私学法の条文となります）。

(1) 会計監査人の設置

大臣所轄学校法人等は公認会計士又は監査法

人を会計監査人として設置する必要があります（第144条）。会計監査人の選任は評議員会が行いますが（第80条）、評議員会に理事が提出する会計監査人の選任・解任・不再任に関する議案の内容は、監事が決定するとされています（第84条1項）。また、解任事由に該当する会計監査人について緊急を要する場合は監事全員の合意によって解任することが可能

となっています（第83条2項）。したがって、会計監査人の適格性について評価するという重大な責務が監事には生じることになります。

(2) いわゆる内部統制システムの構築義務（148条1項）

大臣所轄学校法人等は、「理事の職務執行が法令及び寄附行為に適合することを確保するための体制その他学校法人の業務の適正を確保するために必要なものとして文部科学省令で定める体制」の整備義務が生じることにな

りました。会社法等でも同様の規定があり、（いわゆる）内部統制システムと一般的に呼ばれていますが、具体的な内容については今後省令等で明確にされる予定です。いずれにせよ、内部統制システムは当然に監事の監査対象となります。

(3) 会計監査人との連携体制

「私立学校法の改正について」によると監事と会計監査人との関係は以下のように整理されています。

責任から見た監事と会計監査人の関係

会計監査人の責任	独立した立場で会計監査を実施し、計算書類に全体として不正又は誤謬による重要な虚偽表示がないかどうかについて監査意見を表明すること
監事の責任	学校法人の財務報告プロセスの整備及び運用における理事の業務執行の状況を監視すること。また、会計監査人の監査の方法と結果の相当性を判断すること

監事及び会計監査人の監査意見の内容については省令等で定める予定とされています。

したがって、会計監査について、監事は会計監査人に依拠することが可能となり、従来以上に業務監査に注力することが可能となると考えられます。なお、監事に対する「会計監査人の職務の遂行に関する事項の通知」が省令によって規定される予定とされています。

また、私学法第87条（一般社団・財団法人法第108条を準用）は、会計監査人が理事の職務の執行に関し不正の行為又は法令若しくは寄附行為に違反する重大な事実があることを発見したときは、遅滞なく、これを監事に報告する必要があるとしています。さらに、監事は、その職務を行うため必要があるときは、会計監査人に対し、その監査に関する報告を求めることが

できます。このように、監事の業務監査においても、会計監査人との連携が可能となります。

(4) 子法人等の調査

監事は、その職務を行うため必要があるときは、学校法人の子法人に対して事業の報告を求め、又はその子法人の業務及び財産の状況を調査する権限が付与されました（改正私学法第53条）。

子会社等において不正や法令違反等があれば、これを調査する責務が生じたものであり、監査範囲の拡大が求められたと考えるべきです。監事監査において、子法人に対しどのように対応していくべきか、今後検討が必要となります。

教学監査研究会議(11月)

日 時：2022年11月1日（火）
 場 所：日本カメラ財団 J C I Iビル6階会議室
 テーマ：『教学監査の理論と実際—大学経営の目的達成のためのガバナンス・マネジメント体系の中での教学監査の位置づけ・枠組みとその監査の視点—』
 講 師：安岡 高志 氏（帝京大学 高等教育開発センター 客員教授）

大学法人の設置者は、設置する大学がその設立の趣旨を十分に達成できるよう、人材・資

金・施設設備を用意提供する義務があり、これらが適切に準備されているか否かを確認し、万一不備がある場合には、是正行動を経営陣に対して指摘するための点検業務が監査の重要な役割の一つです。一方、設置者は、大学法人が設置した大学が設置当初の目的通りに大学運営がなされているか、あるいは外部環境の変化に応じた対応行動がとられているか等を確認し、計画の見直し等に反映させていく必要もあります。このため大学法人並びに設置した組織を当該組織とは独立させて点検する仕組みも必要であり、ここに監査のもう一つの側面があのです。

大学監査協会では、これまで法人・大学の業務の監査の中で、従来あまり手が付けられてこなかった教学業務の監査に関し、その役割とそれに必要な枠組み、及び大学の監査体系の中での位置づけという観点からの検討を踏まえ、教学監査基準と教学監査チェックリストをまとめ、公表してきました。

そこで、大学経営の目的達成のためのガバナンス・マネジメント体系、及びその監査の視点について、監査事案を交えての解説を通して、教学監査とは何かを明らかにし、その目指すところはどこかを提示してきました。

また、大学監査協会は、教学監査に対する教職員のイメージがまだ十分に共有されているとは言い難いことを指摘し、大学は、教育研究の充実化により、その成果を社会に広く展開していく組織で、そのためにも大学法人がその透明性ある運営を前提に、運営基盤を強化し、大学が教育研究の質向上を図るよう継続的に努力していく「攻めのガバナンス」の必要性とこの「攻めのガバナンス」には何が重要であり、監査はどうかかわるべきかについても言及してきました。

監査課題研究会議(11月)

日 時：2022年11月10日(木)
場 所：日本カメラ財団 J C I I ビル6階会議室
テ ー マ：『学校法人とステークホルダー —ガバナンスの法的検討との関係』
講 師：小宮 靖毅 氏(中央大学 法学部教授)

1. はじめに

私立学校、とりわけ私立大学を設置する学校法人には、高等教育機関としての実質を維持・向上させるべく、自律的なガバナンスを実現することが求められます。そして学校法人には、

さらに、健全な大学ガバナンスの中に教学に関するガバナンスが設けられ、これに基づいて構築された教学マネジメントシステムによって教育研究が推進されることから、教学監査は、これらの教学ガバナンスと教学マネジメントシステムを外から監査する体制であることを指摘するとともに、教学監査の視点について協議し、理論的枠組みを確立してきました。

以上のような理解すべき理論的教學監査の枠組みや監査の視点について、教学監査研究会議では詳しく解説を行いました。

なお、教学監査研究会議では理論面ばかりでなく実際の現場での監査に必要な視点を養うために監事が身に付けるべきスキルとして、PDCA サイクルとロジックツリーを紹介しました。PDCA サイクルとよく言われますが、現実に PDCA サイクルが回っているところは少ないことから、PDCA サイクルが回るといえる条件として、目標が明確でなければならないこと、目標を達成したことを測定できなければならないこと、測定した数値上のどの位置を最終目標とするかが設定されていなければならないことなどを事例を交えて詳細な説明を行いました。またロジックツリーでは、なぜロジックツリーが必要であるか、すなわち、各部署の業務が最終目的とどのようなつながりを持っており、組織の業務がどのように関与しているかを認識できるようにしておかなければならないことの説明を行いました。

結論として、意味ある教学監査を行う、あるいは教学監査の視点を養うためには教学監査の理論と実際の流れを理解するとともに自己点検・評価を行うためのスキルを身に付けておかなければならないことを解説しました。

在学生やその保護者、教職員、卒業生、寄付者、認証評価機関、地域社会、政府など、種々のステークホルダーが存在します。アカウンタビリティや社会的責任を果たす学校法人は、ステークホルダーとの関係を十分に意識しなくて

はなりません。

もつとも、学校法人のステークホルダーを学校法人の理事者がどう処遇するか、その責務のあり方は開かれた課題といえます。そしてこの課題に「監査」がどのようにかかわるかを検討しなければならない。

2. ステークホルダーとガバナンス

(a) ステークホルダー分析（認知から処遇、そして優先順位の置換）

ステークホルダーの分析、理論の学問的蓄積を垣間見ると、「ステークホルダー」の語を「ある組織において、執行者から相応しく処遇される人々」ととるのが穏当です（「執行者」は学校法人では理事者としてよいのです）。執行者が、(1)ある人々の存在を認め、(2)その範囲を定め（定義し）、(3)各ステークホルダーの要求を把握し、(4)各ステークホルダー間に優先劣後の判断を下し、(5)各ステークホルダーを処遇します。組織の置かれた環境の変化を受け、ステークホルダーの優先順位が置き換わることもあります。

(b) ステークホルダーの「法的」地位

たとえば、私立学校法第44条1項は、評議員となる者を、学校法人の職員(同項1号)、卒業生(同項2号)、その他(同項3号)から、いずれも寄附行為の定めるところにより選任された者としています。3号評議員の選任は、機関構成員たる法的地位を伴うステークホルダーにするべく、理事者に上記(1)(2)を法が命じる場面と言い換えられます。「卒業生」はその例が多いために2号評議員として括りだされたわけです。

一方で、たとえば「創業者やその縁故者」には、特に理事者としての地位を得やすくするなどの処遇が法令上禁止されてはいません。そこで、このステークホルダーを、理事者たる法的地位を伴うステークホルダーとするべく、寄附

行為に明示する理事者があるのだということが出来ます。

このように理事者は、組織に適用される法令から読み取れる枠組みに応じ、左側の(1)～(5)を判断します。法律上の地位、特に機関構成員であるかどうかと、ステークホルダーであることとは切り離して考えます。

3. 学校法人のステークホルダー — 在学生から考える

学校法人の主たる事業は教育研究です。在学生のステークホルダーとしての処遇はここに起点を置くべきでしょう。しかし、日本では彼らは機関に属さず、他のステークホルダーにより代弁される受動性を帯びています。教員は、研究・教育に協働する在学生を代弁することで自らのステークホルダーとしての重要度を高めることができますし、これは職員も同様です。

理事の判断に影響する各種の基準の策定主体（政府や各種認証機関・評価機関）は、その策定する評価基準が在学生の学びを高める実質を具えるならば、同じ理路でステークホルダーとして重要となるでしょう。基準の設定者のステークホルダーとしての正統化根拠はこの点に求めるのが相当です。

教員は研究者でもあり、役務の提供者（労働者）ですから、在学生と別のステークホルダーです。理事者には、在学生に積極的な影響を及ぼすような教員の処遇が求められます。

なお、在学生は学費を納付し、その対価として、教育ないしは研究にかかる役務の提供を受けます。これにより学校法人はその債務を履行したと評価することが可能です。こうした法的分析は、ステークホルダーの観点に支えられたとき、妥当な結論を導くものなのです。

（参照、小宮靖毅「学校法人とステークホルダー—ガバナンスの法的検討との関係」法律時報94巻2号105-109頁（2022））

監査課題研究会議(11月)

日 時：2022年11月17日（木）
場 所：東京理科大学 森戸記念館 2階 第1会議室
テ ー マ：『会計業務の誤謬並びに組織不正に対応する内部統制の構築の仕方と監査手法』
講 師：奈尾 光浩 氏（公認会計士）

1. 経理不正の意義

不正とは、「法律、規則及び基準（会計基準を含む。）並びに社会倫理からの逸脱行為」と定義

され、資産の流用、不正な報告、汚職に分類されます（日本公認会計士協会経営研究調査会研究報告第51号「不正調査ガイドライン」2013年9月）。その中で会計不正あるいは経理不正と呼ばれるものについて日本公認会計士協会監査基準報告書（以下「監基報」）240（最終改正 2023年1月12日）では、財務諸表監査において対象とする重要な虚偽表示の原因となる不正をいい、「不当又は違法な利益を得るために他者を欺く行為を伴う、理事者、取締役等、監査役等、教職員又は第三者による意図的な行為をいう。」と定義されています。また、経理不正について、監基報 240 は、資産の流用と不正な財務報告に区分しており、前者はいわゆる横領、後者はいわゆる粉飾決算と理解すればよいと考えられます。

資産の流用は経営者によって行われる場合ももちろんありますが、通常は従業員によるもの

の方が多くと考えられます。これに対し不正な財務報告は、組織のトップが主導するものと考えるのが自然です。そのため、資産の流用は内部統制の経常的な見直し、不正な財務報告は経営者に対するガバナンスによって対応することになります。

2. 資産の流用への対応

不正の発生要因を分析したものとして、1950年代、米国の組織犯罪研究者ドナルド・R・クレシーが体系化したとされる「不正のトライアングル」又は「不正の3要素」と呼ばれるものがあります。

これは、不正は以下の3つの要素が合体した時に発生するものであり、いずれかが欠けても発生しないという考えとなります（ただし、不正の3要素が揃ってからといって必ず不正が発生するわけではないという点に留意が必要です）。

不正の3要素

動機・プレッシャー	不正を実際に行う際の心理的なきっかけ
機会	不正を行おうとすれば可能な環境が存在する状態
姿勢・正当化	不正を思いとどませるような倫理観、遵法精神の欠如、不正が可能な環境下で不正を働かない堅い意思が持てない状態

したがって、資産の流用を防ぐためには、不正の3要素が揃わないようにすることであり、一義的には内部統制を経常的に見直し、不正が発生する機会を減少させることが考えられます。しかしながら、不正の実行者は発覚すれば刑事罰を覚悟しなければならぬため、内部統制の弱点を突いて不正を実施します。特に外部との共謀は内部統制の大きな弱点であり、これが行われると早期の発見は困難となります。もちろん、どのような不正の手口があるかを考え（不正シナリオの検討）、これに対応する内部統制が整備運用されていることを経常的に点検する必要がありますが、内部統制だけで資産の流用に対応することには限界があります。

不正は、いつの日か必ず発覚します。したがって、不正の実行者が不正によって得られた利益よりも損失の方が必ず大きくなるため、常識が働けば不正など行わないはずですが。そのような常識的判断ができないような状況に不正実行者が陥らないように、上司あるいは経営者は健全な組織風土を構築しなければなりません。動機については、個人の問題でもあり把握する

ことは難しいかもしれませんが、風通しのよい風土があり、あるいは有効なカウンセリング制度があれば不正発生リスクを軽減することも可能です。不正が発生したとき、経営者は自らが健全な組織風土を構築することに失敗したと認識して改善に取り組むべきと考えます。

3. 不正な財務報告への対応

不正な財務報告は、部門責任者レベルが行うこともあります。通常は経営者による犯罪です。特に、経営者は内部統制の頂点に位置するため、有効に運用されている内部統制を無効化することによって、会計記録を改竄し不正な財務諸表を作成することが可能です（経営者による内部統制の無効化）。

監基報 240 では、「経営者による内部統制を無効化するリスクの程度は企業によって異なるが、全ての企業に存在する」とされており、また、内部統制の無効化の手口として以下を挙げています。

（監基報 240 では企業となっていますが、学校法人においても変わることはありません。）

- ・経営成績の改ざん等の目的のために架空の仕訳入力（特に期末日直前）を行う。
- ・会計上の見積りに使用される仮定や判断を不適切に変更する。
- ・会計期間に発生した取引や会計事象を認識しないこと、又は認識を不適切に早めたり遅らせたりする。
- ・財務諸表に記録される金額に影響を与える可能性のある事実を隠蔽する、又は開示しない。
- ・企業の財政状態又は経営成績を偽るために仕組まれた複雑な取引を行うこと。
- ・重要かつ通例でない取引についての記録や契約条項を変造すること。

不正な財務報告への対応は、私立学校振興助成法監査を行う独立監査人（公認会計士又は監査法人）に依拠せざるを得ないと考えられますが、監事において対応できることも決して少なくはありません。監事は、理事会等の重要会議への出席や理事長への面談、各部署の責任者への質問等の手続を行うことによって、リアルタイムで学校法人の状況を把握することができます。したがって、決算前に経営者が不正な財務報告を行う動機を認識することが可能です。

また、理事会等で議論された事象の計算書類への適切な反映は、監事の会計監査において必

ず確認すべき事項となります。例えば、土地の購入において理事会に上程された際に提示された取引価格に対し、これと大きく相違した金額で固定資産明細表に土地の増加額が記載されていれば、監事としてその原因を検討しなければなりません。この場合、独立監査人と適時の意見交換を行うことによって不適切な会計処理の有無を早期発見できる可能性があります。

会計のことはよくわからない、あるいは会計士に任せるという姿勢ではなく、健全な常識人の感覚で計算書類を検討することが監事の責務と考えます。

内部監査研究会議(11月)

日 時：2022年11月29日（火）
 場 所：日本カメラ財団 J C I I ビル6階会議室
 テー マ：『大学における内部監査と内部統制はいかにあるべきか』
 講 師：藤田 篤夫 氏（会計検査院 文部科学統括検査室長）

監査課題研究会議(12月)

日 時：2022年12月6日（火）
 場 所：日本カメラ財団 J C I I ビル6階会議室
 テー マ：『実効性ある中期計画の反映がもたらす統合報告と大学価値の伝え方としての統合報告の視点—計画と成果に対する監査視点』
 プログラム：Ⅰ.「大学の価値創造プロセスを伝え、実効性のある中期計画が反映された統合報告書」
 講 師：青木 志帆 氏（東京大学 財務部決算課長 IRデータ室副室長 財務経営本部財務経営マネジメント部門長）
 Ⅱ.「統合報告はIR機能の発揮—その意味合いと監事監査との関係性」
 講 師：福島 真司 氏（大正大学 エンrollment・マネジメント研究所所長 地域創生学部教授）

大学の価値創造プロセスを伝え、実効性のある中期計画が反映された統合報告書

東京大学 財務部決算課長 IRデータ室副室長 財務経営本部財務経営マネジメント部門長 青木志帆

東京大学では、「公共を担う組織体」として、大学が持つ有形、無形の知的アセットを適切に価値化し、大学ならではの経営モデルを確立するために様々な取り組みを進めてきました。その一つが統合報告書の作成です。

統合報告書は、会計上のバランスシートでは表現できないけれど、株式市場では株価総額として評価されている部分との差額（無形資産）を見える化し、企業価値につなげるための情報開示ツールです。2013年ころから国内企業の間で広まり、今では700社を超える企業が作成しています。大学は企業と比較しても多くの無形資産を保有し、さらにその無形資産の幅は広く、高い公共性を持ちます。そこで、東京大学では社会の理解・共感を促すツールとして効果的と、2018年から毎年統合報告書を作成しています。

統合報告書では、組織の価値だけでなく、その価値創造のために重要な事項の報告が求められます。例えば、経営理念、経営戦略、経営資源、ガバナンス等です。昨年11月に公表した本学の5作目の統合報告書の「戦略（財務経営改革）」のページでは、本学がいかにして、収益と創出価値を最大化するかを、具体的に二つの提案を通して説明をしていますので、ここで紹介させていただきます。

一つ目は、単年度に偏った財務運営から脱却し、中長期的な視野に基づくバランスのとれた財務経営を可能とするメカニズムの創設です。通常、企業が行う投資は、自社の売上に反映され、最終的に自社の資本に蓄積されます。が、利益獲得を目的としない大学が行う投資のほとんどは、大学の外にある社会関係資本に影響を及ぼします。だからこそ、国立大学法人の活動財源に、国から税金が措置されているのですが、とはいえ、社会からの共感が、産学連携収入や寄付金収入などに形を変えて還元される場合も多々あり、今は大学の機能を拡張し、こうした外部資金の獲得を目指すことが期待されています。そうした資金を戦略的に学内に内部留保し、その運用益を将来の大学の価値を高める取り組みに自らの経営判断で充当します。これまでの国立大学法人にはない、新しい資金循環を作ろうと、昨年度来より国に働きかけ、国も法改正に向け準備を進めているところです。

二つ目は、企業との組織連携「産学協創」です。解くべき問から大学と企業がともに検討する大型連携で、これまで10社との協創を通して、気候変動や食糧危機等、将来に至る社会課題の解決や未来ビジョンの実現を目指しています。大学の持つ知的アセットの正しい評価をも目指すこの取り組みは、「10年で100億円」、「10年で200億円」と総額方式での締結ですが、内

実は、プロジェクト（共同研究や社会連携講座）ごとのコストの積み上げで構成されているのが実態です。「値決めは経営」とはカリスマ経営者の言葉ですが、サービスや知を社会全体がどのように価値づけするのかの「原則」がない中で、どこまで正しい値決め（評価）に近づけられるのか、社会全体とともに考えるべき課題でもあります。

東京大学の使命は、「真理の探究と知の創造を通じて世界の公共性に奉仕する」こと。実現には10年、20年、30年スパンの時間軸のもとで取り組まなければなりません。その時、既存の枠組みからはみ出て、新たな仕組みの創設が必要になります。こうした大学独自の取り組みは時に独りよがりになりがちのため、社会の反応を見ながら、随時改善をし、説明をしていきます。統合報告書は、そのための「対話」のツールとしても非常に有効です。

5作目の統合報告書は識者や市場関係者の意見を取り入れ、大きく構成や内容を改訂しました。是非ともご覧になっていただき、多くの大学でも取り組まれることを期待しています。

統合報告は IR 機能の発揮—その意味合いと 監事監査との関係性

大正大学 エンロールメント・マネジメント研究所 所長
地域創生学部教授 福島 真司

IR は、高等教育の潮流に即し、ますます機能強化を求められています。

まず、一つ目の高等教育の潮流には、EBPM が挙げられます。これは、DX やデータ駆動型教育とも関連し、データをエビデンスとして諸政策のPDCAを高度化していく潮流です。

二つ目は、中教審答申「2040年に向けた高等教育のグランドデザイン」から続く「教学マネジメント」の実質化に向けた潮流です。これには、近年の大学機関別認証評価等において中心的テーマとなっている「内部質保証」を確立する体制強化にもつながり、この一連の活動において「学修成果・教育成果の可視化・把握」と「情報公開」は必須となりました。

三つ目は、大学ガバナンス改革の潮流です。理事長、理事会、監事、評議員会等の機能強化の一方で、それらの役職者や会議体には大きな責任（善管注意義務や損害賠償責任等）が課せられることとなりました。ますます厳しくなる高等教育を取り巻く環境下では、会計データや

入学者数等の定量データだけではなく、定性的なものも含めた大学全体の活動のデータに基づき、それらを有効に可視化、分析、共有することにより、意思決定やその監査が求められることとなります。

これは、今後のIRが、入試、教学、就職等の学生データを「説明責任」のエビデンスとして用意しておけばよいというIRから、脱却しなければならないことを表しています。それでは、今後、IRはどのような位置付けになるべきでしょうか。「統合報告」は、その間に、一つの明確な回答を示しています。

優良企業は、「経営理念」のもとに「経営指針」を定め、自社が何のために存在し、何を成すためどのように行動するのか、それを財務的な裏付けのもとに10年程度の「長期計画」にまとめたものから「中期計画」を策定し、さらに各年度計画につなげ、『経営指針書』として必要なステークホルダーに公表します。これに倣うと、大学は、「建学の精神」のもと「教育理念」を具現化するため、財務的な裏付けのもとに「長期計画」を策定し、それに基づく「中期計画」を公表し、さらに各年度計画に落とし込みますが、そこには、「統合報告」の考え方が重要となってきます。

「統合報告」は、ステークホルダーとのコミュニケーションのための重要なツールの一つでもあり、その意味では、パブリックリレーションズ(PR)の一つの手段ともいえます。PR研究の日本の第一人者である井之上喬は、PR成功のための三つのキーワードとして「倫理観」「双方向性コミュニケーション」「自己修正」を挙げています。自らにとって都合のよいデータだけを取り繕い(倫理観の欠如)、ステークホルダーの知りたいことではなく自らの言いたいことだけを公表し(一方向のコミュニケーション)、ステークホルダーからのニーズによって自

らを改善する覚悟がない(ニーズに応える覚悟の欠如)ものは、本質的なPRではないことを述べています。すなわち、組織にとって「統合報告」は、「統合報告書」をうまく取り繕うための行為ではなく、毎年度の「統合報告書」を作成する過程において、どれだけステークホルダーと双方向のコミュニケーションができているのか、ここが要諦となるわけです。このことは、大学の「情報公開」や「説明責任」での必要な姿勢とも合致します。

世界の大学における「統合報告書」の状況を見ると、IR Consultingの調査では、2017年時点では、日本の1校(東京大学)を含む6カ国14大学が制作しています。4年後の2021年には、日本では26大学が「統合報告書」を制作していますので、世界的にも増加する流れにあると言えるでしょう。ただし、「統合報告書」は、どの大学にも共通したものではなく、各大学のそれぞれの考え方によって、各大学が重視するステークホルダーに向けたものですので、定型的な、型に当てはめたような報告書とは全く趣の異なるものです。

ところで、監査手法では、監査リスクを避けるため、総花的ではなく、より重要性の高い監査を行う「リスク・アプローチ」が用いられますが、何が重要なのかは、各大学の「建学の精神」や「教育理念」、それに基づく計画によって異なり、一律ではありません。そこで、IRを「統合報告」の基礎をなす機能と捉えることで、総花的で、軸のない、サイロ化された活動を行う機能から発展させ、真に個々の大学にとっての機能強化をめざす時代を迎えています。IRが、監査機能に対して果たす役割も、決して小さいものではなくりますし、逆に、監査側からも、積極的にIRを活用するような姿勢が求められる時代が到来しています。

監査課題研究会議(12月)

日 時：2022年12月14日(水)
場 所：日本カメラ財団 J C I Iビル6階会議室
テ ー マ：『業務プロセスの内部統制の有効性評価と監事が実施すべき監査手続き』
講 師：奈尾 光浩 氏(公認会計士)

1. 監事による業務監査の概要

私立学校法(以下、「私学法」という。)が求める監事の業務監査を一言で言えば、不適切な

理事又は学校法人の業務執行があれば、これを是正することと言えます。そのため、監事の職務として「学校法人の業務若しくは財産又は理

事の業務執行に関し不正の行為又は法令若しくは寄附行為に違反する重大な事実があることを発見したときは、これを所轄庁に報告し、又は理事会及び評議員会に報告すること。」(私学法第37条3項5号)と規定されており、当該報告のために理事長に理事会・評議員会の招集を請求することができます(私学法第37条3項6号)。さらには監事自らが理事会・評議員会を招集することも可能であり(私学法第37条4

項)、監事による理事の行為の差止めも規定されています(私学法第40条の5)。

また、結果として不適切な業務執行が是正されなかった場合は、監事による監査報告書にその旨を記載することになります。もちろん、このような状況に陥ることは減多にないと考えられますので、業務監査に関しては以下の文言の監査意見を表明するために、通常以下の手続が行われます。

表1 監査報告書の文言と実施する監査手続

監査報告書の文言	実施する監査手続
1. 学校法人の業務若しくは財産又は理事の業務執行に関する不正の行為、または、法令もしくは寄附行為に違反する重大な事実はない。	関連する内部統制の有効性を評価した上で以下の手続を実施 <ul style="list-style-type: none"> ・ 重要な会議への出席 ・ 重要な文書の閲覧 ・ 理事長との面談 ・ 部門責任者へのヒアリング等
2. 学校法人〇〇〇〇の業務に関する決定及び執行並びに理事の業務執行は適切	業務の有効性・効率性の向上、法令遵守の促進等に関する内部統制の有効性を評価

2. 監事による業務監査の進め方

表1の「1」については、監事としての注意を十分払って手続を実施して、不正・法令違反等の兆候の有無を確かめ、兆候があれば法人としての対応が適切か検討することになります。大変難しい課題ではありますが、何をやるべきかは、ある意味明確です。

一方、表1の「2」については、適切という概念が「状況・目的などに適合していること。その場や物事にふさわしいこと」とされているとおり、非常に幅の広い概念であるため、何をどこまでやれば監事としての責務を果たしたことになるのかが問題となります。私学法には「学校法人の業務を監査する」としか記載されていませんが、学校法人で行われるすべての活動を業務と考え、監事監査の範囲は著しく大きなものとなります。監事監査に使用できる資源(主に時間)には限界があるため、すべての業務についてその適切性を評価するのは不可能と言ってよく、重要性の判断を導入せざるを得ません。

したがって、業務の適切性を監査するためには、重要性の判断基準を明確に設定した上で、これに基づき本年度の監査対象となる領域を決定し、必要な監査手続を計画していくことが必要となります。このようなプロセスにおいて

は、主観的な判断が介入せざるを得ないため、監査範囲の適切性、実施した監査手続の十分性を説明できるよう、明確に文書化しておくことが重要となります。

3. 業務監査におけるリスク評価

適切な業務執行とは、法人の目的が達成されていることであり、リスクマネジメントの観点からは法人の目的達成を阻害する要因であるリスクが許容可能な水準まで軽減されていることを意味します。

一方、法人全体の目的を達成するためには、各業務が割り当てられた目的を達成することが必要であり、そのためには各業務の目的達成を阻害するリスクを許容可能な水準まで軽減されなければなりません。このような各業務におけるリスクを軽減するものが内部統制であり、業務監査とは各業務に組み込まれている内部統制の有効性を評価することといっても過言ではありません。

業務監査においては、重要性の低い領域に重点的に監査資源を投入することのないよう適切なリスク評価が求められます。そのためには、リスクを洩れなくダブリなく抽出し、発生頻度と発現した場合の影響度という観点から優先付けを行うことが必要となります。

例えば、以下の切り口で各業務におけるリスクを抽出することが考えられます。なお、想定されるリスクについての例示は、そのうちのいく一部であることにご留意ください。

表2 リスクを抽出する切り口

リスクを洩れなく抽出する切り口	リスクの例示
内部統制の4つの目的が達成されない	<ul style="list-style-type: none"> ・業務が有効的・効率的に行われない（遅い、マズい、高い） ・法令等が遵守されない ・適切な情報が適時に作成されない ・資産が保全されない
内部統制の6つの基本的要素が有効に機能していない	<ul style="list-style-type: none"> ・統制環境（不健全な組織風土、不明確な方針、不明確な権限・責任・・・） ・リスクの評価と対応（形式的なリスク評価・・・） ・統制活動（弱点が明確な内部牽制制度、不十分な管理監督行為、不十分な例外事項への対応・・・） ・情報と伝達（不十分な情報共有、法人内外とのコミュニケーションの不足・・・） ・モニタリング（不十分な部門責任者によるチェック、不十分な内部監査・・・）
	ITへの対応（ITが有効に活用されていない・・・）
PDCAサイクルが有効に機能していない。	<ul style="list-style-type: none"> ・Plan（過去のCheck Actが反映されていない計画・・・） ・Do（Planとは関係なく執行される業務・・・） ・Check（形式的な計画実績比較・・・） ・Act（改善に繋がらない改善案・・・）

監査課題研究会議(12月)

日 時：2022年12月20日（火）
 場 所：日本カメラ財団 J C I I ビル6階会議室
 テーマ：『学校法人は財団法人か—私立学校法改正における評議員会の位置づけ』
 講師：尾崎 安央 氏（早稲田大学 法学学術院教授）

はじめに

学校法人には「社員」がない。社員が不在の法人には財団法人がある。学校法人ガバナンスを考えると時社団法人、たとえば株式会社の議論は完全には妥当しない場合があります。そうであれば、財団法人のガバナンスの議論が参考になるでしょう。

1 私立学校法の制定

(1) 私立学校法は学校設立主体に係る法人法

(2) 私立学校法制定の目的

1949年に私立学校法が制定された趣旨として三つのことが指摘されてきました。(i) 戦災・経済的困難からダメージを受けた・受けている私立学校を「振興」すること、(ii) 私立学校の特質の尊重すること、(iii) 民法の財団法人制度

との不調和の解消です。(ii)は憲法89条と関係する。(iii)は学校の設置者である法人の基礎を強化する目的から収益事業を許容するためです。加えて(iv)学校法人を作って個人財産との完全な分離を目的としました。

(3) 学校法人の管理の特質

① 役員・定員・資格等

教育現場の声の反映（例：校長理事制度の創設）、評議員会を必須機関化などは、従前の行政による統制から民主的・自主的なガバナンスへの移行を示しています。

② 所轄庁の直接関与の緩和、自主性の尊重

教育研究機関の「公共性」からは一定程度の認可制は残存しましたが、私立学校の自主自律の尊重と公益性の維持のバランスが重要であることが私立学校法1条で明確にされました。

2 一般財団法人と公益財団法人

(1) 財団法人とは

財団法人とは、人的構成員を持たない「目的財産」だけの法人をいいます。設立時に法人財産を拠出する者はいますが、財団法人にとっては内部者ではありません。内部者になるには役員・評議員という資格を持たなければなりません。

(2) 2006年改正前民法における財団法人

2006年改正前民法の財団法人はすべて公益目的の財団法人でありました。所轄庁というレギュレーター」の規制が強かったのです。

(3) 2006年一般財団法人法の制定

一般財団法人は民法の許可制から準則主義に移行しました。その限りで、レギュレーターからの圧力が後退しましたが、財団法人役員の責任が強化され、ガバナンスの充実が意識されるようになりました。

(4) 2006年公益認定制度

一般財団法人が公益認定申請をして認められますと、税制優遇等の恩恵を享受できることとなりますが、それと引き換えに、レギュレーターの監督が強化され、会計監査等も必要となります。

3 私立学校法におけるガバナンス体制と一般財団法人法におけるガバナンス体制の比較

(1) 評議員会制度

評議員会はいずれの法人でも必須の機関であります。評議員会のガバナンス体制における法的位置づけはどのように理解すべきでしょうか。

① 評議員の員数の比較

一般財団法人では評議員は3人以上で評議員会を構成します。他方、従前の私立学校法では評議員は理事の定数の2倍超を要し、理事が5人以上なので評議員11人以上ということになります。評議員理事が許容されていますので、理事以外の評議員が多く必要となります。

② 評議員の資格

一般財団法人では、欠格事由、理事・監事・使用人との兼任禁止など、経営からの独立性が強調されています。これに対して、従前の私立学校法では、当該学校法人職員・25歳以上の卒業生・その他の3種の評議員が「寄附行為」の規定に従って選任されます。

③ 評議員の選出母体

評議員の選任及び解任の方法は定款・寄附行為の自治による点で同じであります、学校法

人のガバナンスにおける評議員（会）の意義からしますと、あるべき姿を考え、それに近づくようにガイドする必要があるのではないのでしょうか。

④ 機関としての評議員会

評議員会の権限の問題です。一般財団法人では、その権限は会社法上の取締役会設置会社の株主総会に準じ、一般法人法及び定款事項のみを決議することができるかとされます。象徴的な一般社団法人の規定は、一般社団法人に係る「社員総会」の文言を一般財団法人では「評議員会」に読み替えるとされている点です。他方、学校法人では、評議員会は上述したように、原則として諮問機関であり、従前「あらかじめ意見を聴かなければならない」と規定されてきましたが、その「意見」の拘束力は必ずしも明らかではありませんでした。評議員会を部分的に議決機関とする可能性が許容されていましたが、その議決の拘束力についても必ずしも明確ではありません。単に意見聴取の機関だとしますと、会社法学における「勧告的決議」をめぐる議論が参考になるでしょう。

(2) 評議員会の「正統性」

① リスク負担者という捉え方を適用することの可否

株式会社の株主（社員）は基金拠出者（出資者）であってリスクをとっているから、当該法人に対する究極的発言力を有するという理解です。しかし、財団法人の評議員や学校法人の評議員は究極的なリスク負担者ではないでしょう。学校法人の教職員（従前の1号評議員）は被用者であり、失業リスクを負担するという点からでしょうか。卒業生（従前の2号評議員）はどのようなリスクを負担するのでしょうか。3号評議員は寄附行為の定め方にもよりますが、リスク負担者という点ではどのように考えられるのでしょうか。

② 教育機関の特殊性という捉え方の可否

たとえば1号評議員につき、学校法人経営は教育現場を知るものではないから、その声は重要であるといえるのでしょうか。しかし、これは理事については妥当ですが、法人に雇われている人間に法人経営それ自体にコミットさせることができるのかは検討の余地があります。また2号評議員は建学の精神、校風の実現にとって母校で教育を受けた成人が適するという点からでしょうか。しかし、そのような

卒業生はすでに学校法人とは法律関係を有していないのが通常です。3号評議員として有識者が選ばれるとしても、その有識者が当該学校法人経営に発する声に法的拘束力を考えることは難しいといえます。

おわりに

学校法人は、一般財団法人ではないし、公益財団法人でもありません。あくまでも特別法上の特殊な法人です。しかし、ガバナンス構造上、社員がいないという欠陥があります。これは一

般財団法人でも同様ではありますが、一般財団法人の場合は評議員会を社員総会的に扱うことで対応しようとしてきました。一方、公益財団法人は一般財団法人法のガバナンス構造に加えて、レギュレーターの監督を付加することでガバナンスの健全性・効率性を確保しようとしています。それでは、学校法人のガバナンスはどうあるべきでしょうか。評議員会を社員総会的に扱うべきかどうか。完全な決着までには議論の余地がありそうです。

[活動状況]

(総会)

2022年 3月 23日 第25回 於：関西大学 東京センター
12月 7日 第26回 於：関西大学 東京センター

(理事会)

2022年 3月 1日 第55回理事会 オンライン (ZOOMを使用)
7月22日 第56回理事会 オンライン (ZOOMを使用)
11月11日 第57回理事会 オンライン (ZOOMを使用)

(会議、研究会議並びに研修会)

2022年 1月18日 監査課題研究会議
～内部統制の大学の経営・監査への活かし方ー内部統制システムが有効に機能することによる大学法人の価値向上～

1月25日 監査課題研究会議
～環境変化に対応するために必要な監査の本質の理解～

3月17日 監査課題研究会議
～内部統制システムに係る決定の義務付けに向けた検討課題ー内部統制システムが有効に機能することによる大学法人の価値向上～

3月29日 教学監査研究会議
～教学監査の意味と価値-その活かし方～

4月19日 監査課題研究会議
～学校法人経営と内部統制システムの整備ー内部統制システムが整備され有効に機能することによる学校法人価値の向上～

4月26日 監査課題研究会議
～監事監査の在り方～

5月31日 監査課題研究会議
～私立学校法の動向を踏まえた三様監査の深化～

6月15日 監査課題研究会議
～大学ガバナンス・コードにおけるコンプライ・オア・エクスプレインとは何か～

6月27日 監査課題研究会議
～私立学校法改正に伴う学校法人会計基準の改訂に向けて～

7月 5日 教学監査研究会議
～教学監査の意義とあり方ー大学価値勝向上への活かし方～

7月12日 監査課題研究会議
～今後の私立学校法改正の大学ガバナンスの考え方における監事の役割とIRとのあるべき関係性～

7月25日 監査課題研究会議
～監事の職務と職務遂行における善管注意義務の履行ー監事機能の強化により責任のレベルがどのように高まるのか～

8月30日 監査課題研究会議
～監事監査業務におけるリスクマネジメント～

9月 9日 監査課題研究会議
～教学ガバナンスにおける内部統制と監事監査の意義ー内部統制が整備され有効に機能することによる大学価値の向上～

- 9月13日 監査課題研究会議
～大学DXのガバナンスと監査 ポストパンデミック時代の監査～
- 9月20日 監査課題研究会議
～大学ガバナンス・コードの意義と活用
ー自主性と自律性に適うガバナンス構築のために～
- 9月26日 監査課題研究会議
～大学財政と監事監査～
- 10月 3日 監査課題研究会議
～私立学校法改正とガバナンスを考える
ーハードローの整備・ソフトローの活用とモニタリングのあり方～
- 10月18日 監査課題研究会議
～次期私立学校法改正に向けた動きと監事監査～
- 10月27日 監査課題研究会議
～次期私立学校法改正に向けての動きと監査にかかわる課題～
- 11月 1日 教学監査研究会議
～教学監査の理論と実際ー大学経営の目的達成のためのガバナンス・マネジメント体系の中での教学監査の位置づけ・枠組みとその監査の視点～
- 11月10日 監査課題研究会議
～学校法人とステークホルダー
ーガバナンスの法的検討との関係～
- 11月17日 監査課題研究会議
～会計業務の誤謬並びに組織不正に対応する
内部統制の構築の仕方と監査手法～
- 11月29日 内部監査研究会議
～大学における内部監査と内部統制はいかにあるべきか～
- 12月 6日 監査課題研究会議
～実効性ある中期計画の反映がもたらす統合報告と大学価値の伝え方としての統合報告の視点ー計画と成果に対する監査視点～
- 12月14日 監査課題研究会議
～業務プロセスの内部統制の有効性評価と監事が実施すべき監査手続き～
- 12月20日 監査課題研究会議
～学校法人は財団法人かー私立学校法改正における評議員会の位置づけ～

【編集後記】

大学を設置する大学法人の責任者は、目的達成のためには法人組織と設置した組織が円滑に運営されるよう健全なガバナンス機能を発揮していかななくてはならない。その運営形態・権限と責任は様々ですが、公共性を前提に法令を遵守し、自主性と自律性を発揮してその価値を高め、社会に貢献していく使命を持った存在ですから、大学法人には透明性の高い運営が求められ、それには内部統制が鍵を握るといえます。そして、大学法人の自主行動基準である大学ガバナンス・コードについてこれを適用していくためには、大学法人の責任者は、内部統制システムを組み込んだマネジメントシステムを構築していかななくてはならないといえます。このたびの一連の改正検討作業の中で、大学ガバナンス・コードの活用が提唱され、各大学団体の大学ガバナンス・コードについて早期にコンプライ・オア・エクスプレイン方式への移行を目指していくべきとしています。

そこで、その「コンプライ・オア・エクスプレイン」とは何かについて見ますと、コンプライ・オア・エクスプレイン方式によるには、厳密には、大学関係者がプリンシプル・ベースでガバナンス改革の趣旨・精神を確認・共有することが前提になること、プリンシプルの具体化に当たっては、各大学の自律性・多様性（沿革や実情等）を尊重し、コードが示すのとは異なる実施方法も説明によって許容するコンプライ・オア・エクスプレイン方式を採用すべきであること、また、各大学に実施方法の説明を求めること（コンプライ・アンド・エクスプレイン）で、原則の実施を確実なものとし、大学相互の情報共有とステークホルダーによる比較可能性が確保されること、さらに、大学ガバナンス・コードも策定主体を一本化することが望まれ、また、遵守状況の開示と遵守しない場合の説明について、定期的な確認・見直しも必要であります。コンプライ・オア・エクスプレイン方式とは、遵守できない場合には対外的な説明

を求めるといふ、柔軟性のある任意開示の規制手法であって、対外的な説明（エクスプレイン）がセットになって機能するものです。実際には、遵守している場合でも遵守状況の開示を求められることが多く、むしろ「コンプライ・アンド・エクスプレイン」が情報の受け手にとって重要になっています。コードの遵守は任意であって、不遵守の場合の説明が重視されます。コードの採用はステークホルダーにとって大学ガバナンスの取組を信頼しうることの保証となる、とも述べられています。

大学法人の自主性・多様性を尊重し、自律性に基づいたガバナンスを構築する上で、大学ガバナンス・コードは有用な規制手法といえます。これが有効に機能するためには、内容的に一定の統一性のある大学ガバナンス・コードの策定、コンプライ・オア・エクスプレイン方式の採用、各大学による説明内容の充実と定期的な確認・見直し、そして、遵守状況と説明のステークホルダーへの公表が不可欠であり、また、公表情報の信頼性の確保（公表情報の監査＝ガバナンスの監査）が求められるわけです。

以上のことから、大学法人経営の質の向上のために、大学監査の革新を通してガバナンスの強化と経営の透明性を高めるためにどのように資するかをたえず検討し、各法人のミッションを実現する課題解決の端緒とならなければならないといえます。各講演内容を通して、これらのことを一層感じた次第です。

さて、このたび、研究会議等の講演の内容を収録できる範囲において『大学監査協会ニュース第15号』としてコンパクトにまとめさせていただきました。あわせて研究会議等にご参加いただき、活発な議論を展開いただきました方々には、諸々のご示唆をいただきましたことにお礼を申し上げます。

（赤坂）

大学監査協会ニュース No.15 令和5年12月25日
発行

一般社団法人 **大学監査協会**

〒102-0082 東京都千代田区一番町25番地
JCHビル5階