

Internal Auditing

内部監査 No.3

公益財団法人日本内部監査研究所

Public Interest Incorporated Foundation
Japan Internal Audit Research Foundationn

<https://jiarf.org/>

Internal Auditing

内部監査

公益財団法人日本内部監査研究所

Public Interest Incorporated Foundation
Japan Internal Audit Research Foundation

No.3

SEPTEMBER-2022

■ 目 次 ■

第2回内部監査学術研究発表大会 ※…………… 2

● 第2部 研究助成対象者報告—論文—

「内部統制の開示すべき重要な不備の開示と監査法人の交代」

藤原 英賢（追手門学院大学経営学部経営学科准教授）…………… 4

「非営利組織における内部監査の意義」

古市 雄一郎（大原大学院大会計研究科教授）…………… 15

● 第3部 特別講演および特別鼎談—講演録—

特別講演

「学校法人ガバナンス改革会議「学校法人ガバナンスの抜本的改革と強化の具体策」に関して」

増田 宏一（「学校法人ガバナンス改革会議」座長／日本公認会計士協会相談役）…………… 29

鼎談会

「学校法人のガバナンスを考える」

増田 宏一（「学校法人ガバナンス改革会議」座長／日本公認会計士協会相談役）

久保利 英明（「学校法人のガバナンス改革を考える会」発起人代表／日比谷パーク法律事務所代表弁護士）

八田 進二（大原大学院大会計研究科教授／青山学院大学名誉教授）…………… 37

2022年度「研究助成」助成金給付対象案件（研究課題及び申請者）審査結果…………… 56

※ 第1部 懸賞論文授賞式及び懸賞論文受賞者報告 土田 倫徳「サステナブル経営時代の内部監査における「ガバナンス・プロセス」の捉え方に関する考察」につきましては、報告と同内容の受賞論文を『内部監査 No. 2』に掲載しております。また、第2部 研究助成対象者報告 井上 直樹「地方自治体における内部統制評価報告書の構造と議会の監視機能」、中村 映美「Continuous Auditing をめぐる概念の再検討と内部監査」は、次号『内部監査 No. 4』（2023年3月発行予定）に掲載予定です。

公益財団法人日本内部監査研究所

第2回 内部監査学術研究発表大会

後援：一般社団法人日本内部監査協会

2022年3月26日（土）

11:00～17:00 オンライン（Zoom）開催

オンデマンド配信 4月6日（水）10:00～4月15日（金）16:00

当研究所では、内部監査に関する学術研究の推進を目的とした事業の一環として、一般社団法人日本内部監査協会が2008年以来実施してきた研究助成制度を2021年度から引き継いで実施しております。また2021年度から新たに懸賞論文制度を実施しております。

2018年3月に日本内部監査協会が開催した「内部監査学術研究発表大会」を、この度当研究所が引き継ぎ、両制度の対象者の皆様から研究成果を発表いただく大会として「第2回内部監査学術研究発表大会」を開催いたしました。また、特別講演および特別鼎談会として「学校法人のガバナンス改革を考える会」の先生方によるご講演および鼎談会を企画し、これからの学校法人のガバナンスについてお話しいただきました。

本大会のうち、第2部 研究助成対象者報告内容についてご執筆いただいた論文（藤原 英賢氏、古市 雄一朗氏）、特別講演および特別鼎談会の講演録を掲載いたします。第1部の内容については、前号『内部監査 No. 2』をご参照ください。また、研究助成対象者報告のうち、井上 直樹氏、中村 映美氏の論文については、次号『内部監査 No. 4』（2023年3月発行予定）に掲載予定です。

大会プログラム（敬称略）

2022年3月26日（土）

11:00～17:00 オンライン（Zoom）開催

4月6日（水）10:00～4月15日（金）16:00 オンデマンド配信

11:00-11:10 開会挨拶

公益財団法人日本内部監査研究所 所長

伏屋 和彦

第1部 懸賞論文授賞式及び懸賞論文受賞者報告

11:10-11:45 サステナブル経営時代の内部監査における「ガバナンス・プロセス」の捉え方に関する考察

※報告の対象となる受賞論文は、報告者が前職在籍時に執筆・応募したものです。現在の所属組織としての見解を示すものではありません。

土田 倫徳（中外製薬株式会社 監査部／公認内部監査人（CIA））

第2部 研究助成対象者報告

13:00-13:30 地方自治体における内部統制評価報告書の構造と議会の監視機能

井上 直樹（福知山公立大学地域経営学部地域経営学科教授）

13:35-14:05 Continuous Auditing をめぐる概念の再検討と内部監査

中村 映美（大阪成蹊短期大学副学長 経営会計学科長・教授）

14:10-14:40 内部統制の開示すべき重要な不備の開示と監査法人の交代

藤原 英賢（追手門学院大学経営学部経営学科准教授）

14:45-15:15 非営利組織における内部監査の意義

古市 雄一郎（大原大学院大会計研究科教授）

休憩（10分）

第3部 特別講演及び特別鼎談会

15:25-15:55 学校法人ガバナンス改革会議「学校法人ガバナンスの抜本的改革と強化の具体策」に関して

増田 宏一（「学校法人ガバナンス改革会議」座長／日本公認会計士協会相談役）

16:00-17:00 校法人のガバナンスを考える

増田 宏一（「学校法人ガバナンス改革会議」座長／日本公認会計士協会相談役）

久保利 英明（「学校法人のガバナンス改革を考える会」発起人代表／日比谷パーク法律事務所代表弁護士）

八田 進二（大原大学院大会計研究科教授／青山学院大学名誉教授）

内部統制の開示すべき重要な不備の開示と 監査法人の交代

藤原 英賢

追手門学院大学経営学部経営学科 准教授

1. 問題の所在

令和3年11月16日に監査に関する品質管理基準が改訂された。この改訂された内容の1つに、監査事務所に対し、監査事務所間の引継について品質目標を設定し、不正リスク対応基準において求められる引継に関する手続をすべての監査において求めることがある。2013年に公表された監査における不正リスク対応基準（以下「不正リスク対応基準」という。）において、上場会社等の監査における引継の規定が厳格化されている。監査事務所間の引継は、監査人の交代による知識や経験の中断を防ぐために重要な手続である。

2011年に発覚した光学機器メーカーの事案では、第三者委員会報告書において、監査法人間の引継が形式的なものとなっており、後任監査人が過去の経緯についての知識が不足していたことが指摘されている。この事案は、監査法人の交代が、財務諸表監査における知識と経験の蓄積の中断をもたらし、監査の失敗リスクとなることを示唆している。しかし、これは「形式的」な引継によってもたらされたものであり、どのようなケースでもそのような影響が生じるかはわからない。この事案が発覚して以降、前述の不正リスク対応基準

などによって適切に監査業務を引き継ぐことを求められるようになった。適切に引継が行われるようになれば、前任の監査事務所の知識などが後任の監査事務所に伝わり、それを踏まえて、異なった視点から監査を実施することが可能になる。本稿では、不正リスク対応基準が施行されて以降、監査法人の交代が起きた企業における内部統制の開示すべき重要な不備（以下「MW」という。）の開示について検証し、引継業務が適切に行われており、より異なる視点からの監査の実施による好影響がもたらされていることを報告する。

近時、監査法人の交代が増加傾向にあることを公認会計士・監査審査会の「令和3年版モニタリングレポート」が報告している。特に、大手監査法人から準大手監査法人以下への交代が増加している¹。

監査法人の交代の増加傾向が続けば、その財務諸表監査への影響についての関心が高まる。本稿は、不正リスク対応基準公表以降の監査法人の交代によるMWの開示への影響を検討し、こうした関心に間接的に応える証拠を報告する。

不正リスク対応基準の制定によってどのような影響があったのかを、外部データを利用して検証している研究はわずかである。本稿は、不正リス

ク対応基準によって、引継業務がより適切なものになった結果、前任監査事務所の経験や知識が後任監査事務所へ適切に伝わることで、適時なMWの開示につながっていることを示すことで、不正リスク対応基準が有効であることを示す証拠となる。また、間接的ではあるが、後任の監査事務所がMWの適時な開示を行っていることを示す証拠を報告することで、監査法人の交代に関する研究へも貢献している。

本稿の構成は、次の通りである。2. では、問題の背景を説明する。我が国の内部統制報告実務における監査人の役割について確認する。そして、監査法人の交代に関する議論を概括した上で、本稿の問題意識と比較する。3. では本稿の検証方法について明らかにする。仮説の設定や検証方法について説明する。4. では検証結果を示し、その結果について検討した結果を示す。5. では、本稿の結論と証拠から得られる示唆とその解釈の制限について説明する。

2. 問題の背景

前述の通り、監査法人の交代が年々増加していることは、公認会計士・監査審査会の「モニタリングレポート」で指摘されている。監査法人の交代が、財務諸表監査などの適切な実施にどのような影響を及ぼしているのかは重要な関心事となる。監査法人の交代によって監査経験と知識の蓄積の中断が起り、後任監査法人による適切な監査の実施を阻害する要因となり得るとの指摘もあれば、後任監査人は、前任の監査法人と異なる視点から監査を実施するため、新たな視点による効果的な監査が実現すると指摘することもできる。監査法人の交代が増加している現状、そのもたらす効果を検討することには意義がある。

本稿では、監査法人の交代が、MWの開示を促しているかどうかを検証した結果を報告している。内部統制に着目したのは、それが適正な財務

諸表の基礎であるため、もしそれに問題があれば、適時に発見し、是正することが求められるためである。そして、2008年に内部統制報告制度が導入されて以降、経営者は会社の内部統制の有効性を評価した結果を内部統制報告書で報告し、監査人がそれを監査した結果を意見表明している。適正な財務報告を行うために、企業の内部統制が重要であることは強調されており、監査人がMWの有無について適切に判断できることは適正な財務諸表が市場に開示されるために不可欠である。内部統制監査に当たって、監査人は、会社の置かれた環境や事業の特性等を十分に理解する必要がある。こうした理解の前提となる監査経験や知識の蓄積が比較的小さい後任の監査人は、MWの存在を看過する危険性が高くなるか、それとも、引継が適切に行われることで、蓄積された経験や知識を後任の監査法人が受け継いだ結果、新たな視点による監査を実施し、MWの適時な開示につながるのかについての明確な証拠は得られていない。

我が国では不正リスク対応基準の公表によって、監査業務の引継についてより厳格な手続が求められるようになった。監査人は、この基準に従って、交代時に相手の監査法人と適切な引継を行うため、本稿では、監査法人の交代によってMWの適時な発見と開示が促されることを予想する。

最後に、MWの開示に着目した理由について説明する。言うまでもなくMWは内部統制報告書で開示されており、それは経営者の評価結果である。我が国ではダイレクト・レポーティングを採用していないため、経営者がMWを開示し、それが適正であることを監査人が監査する形式になっている。監査法人の交代後、後任監査人が新たな視点の監査を実施していることを観察するために、MWの開示の有無を利用することについて追加的に説明する。

確かに、MWを経営者が発見し、それを内部統制報告書で開示しているが、その発見プロセスに

監査人による重要な虚偽の表示の起因となる誤謬等の指摘が重要な役割を担っているとの結果が公表されている。「監査・保証実務委員会研究報告第32号」では、大規模会社において期末日後に監査人から誤謬による重要な虚偽表示の指摘を受け、決算・財務報告プロセスについてMWを識別したケース、そして、経営者評価により適時に開示すべき重要な不備を識別している事例が極めて稀であることを指摘している。こうした調査結果に基づくと、内部統制報告書におけるMWの開示について、外部監査人の果たす役割が大きい。そのため、外部監査人が交代した結果、その財務諸表監査や内部統制監査の実施過程が変化することで影響を受ける。

我が国における監査人の交代に関する検証結果についてはいくつかの先行研究が存在している。監査人の交代が財務諸表にどのような影響を与えているのかについては、矢澤（2004）や酒井（2013）、浅野・高田（2014）、及川（2014）がある。そして、監査判断への影響については稲葉（2012）がある。監査人の交代に対する資本市場の反応について検証した結果は、酒井（2014）、佐久間（2018）がある。監査人の交代理由は重要な情報とされているが、「任期満了」を理由とする交代が多かった。こうした任期満了を理由として開示している会社とそれ以外の理由を開示している会社との違いを検証した結果を報告した佐久間（2017）がある。

3. リサーチ・デザイン

3.1 仮説

本稿では以下の仮説を検証する。

仮説： 監査法人が交代した企業は、MWを開示する傾向がある。

先述の通り、監査法人の交代によって2つの

影響がある。まず、知識・経験の中断によって、後任の監査法人の監査の適切な実施が難しくなる影響である。もう1つは、交代によって、後任の監査法人がそれまでと異なる視点で監査を行うため、今まで発見できていなかった問題を発見する可能性が高くなる影響である。我が国では、交代時の形式的な引継によって後任の監査法人が知識・経験が乏しい中で監査を実施したことで、不正な財務報告が看過される事案が発生したこともあり、引継を適切に行い、監査品質を低下させることなく後任の監査法人が監査を実施できる環境を整えることが求められている。こうした背景のもとに、本稿では、後任の監査法人が新たな視点の監査を実施することで、MWの適時な発見につながると考え、上記の仮説を設定した。

3.2 検証対象の選択

3.2.1 MW開示企業の選択基準

本稿では、MWを開示している会社と開示していない会社を比較する。まず我が国企業のうち、内部統制報告書でMWを開示している会社をどのように選択したのかを説明する。

検証対象期間は、2014年3月31日から2020年3月31日である。2014年3月31日を開示時点としたのは、我が国で不正リスク対応基準が2014年3月決算から実施されたためである。

検証期間中、内部統制報告書でMWを開示した我が国の上場会社を特定した。総合企業情報データベース eol の全文検索を利用し、検索キーワードを「開示すべき重要な不備」とし、検証対象期間中の内部統制報告書「評価結果に関する事項」を対象とした。検索対象企業については、東証業種分類で、銀行業、証券、商品先物取引業、保険業以外の業種に属している会社で、会計方式が日本基準の連結財務諸表を開示している会社である。検索の結果、255社/年が抽出された。次に、開示すべき重要な不備がない会社を手作業で

除外した結果、150社／年が残った。そして、コントロール企業を傾向スコアを利用して選択するため、この推定に利用する財務データと仮説を検証するためのデータを入手できない企業を除外し、最終的に残ったMW開示企業は、140社／年であった。

3.2.2 コントロール企業の選択基準

仮説の検証のために、コントロール企業を選択する必要がある。当然、MWを開示していない会社が対象となる。ただし、監査法人の交代が生じる可能性やMWが存在する可能性が高い会社に絞って検証する。本稿の検証では、MW開示と監査法人の交代の両方に影響する変数で構成されるロジスティクス回帰分析を利用し、傾向スコアを推定し、MWを開示していない企業群からMW開示企業に近似する企業を選択する²。

$$MW_{i,t-1} = b_0 + b_1 * TA_{i,t-1} + b_2 * SUBS_{i,t-1} + b_3 * ROA_{i,t-1} + b_4 * LOSSPER_{i,t-1} + b_5 * ZMIJEW_{i,t-1}$$

コントロール企業の選択のためにその前年度のデータを利用して推定した結果を利用した。これは、監査法人の交代に関する意思決定が前決算期末までに行われ、後任の監査法人の監査初年度がt期になる状況が必要になるためである。前年度末の段階で監査法人の交代とMWの開示に関連する傾向スコアが近似する会社を選択する。この似た性質をもつ2つのグループで監査法人の交代を経験した会社とそうではない会社でMWの開示の有無に違いがあるのか、そして監査法人の交代がMWの開示を促す効果をもたらしているのかを検証しようと試みた。

変数の定義は次の通りである。従属変数のMWは、内部統制報告書でMWを開示している場合を1、それ以外をゼロとするダミー変数である。T

Aは、期末資産合計の自然対数であり、企業規模を表している。企業規模がMWの開示について負の影響を及ぼしていることは先行研究で指摘されている。また、大規模な企業ほど監査法人の交代が難しいため、監査法人の交代に影響を与える変数である。SUBSは、連結子会社と非連結子会社の合計の平方根であり、事業活動の複雑性を表している。事業活動が複雑になればMWの開示可能性が高くなる結果は、先行研究で報告されている。また、企業規模と同様に、事業の複雑性が高まれば、財務諸表監査を実施できる監査法人に限られるため、監査法人の交代が難しい状況になる。ROAは、税引前当期純利益を期末資産合計で除した値であり、会社の収益性を表している。先行研究の結果は、収益性の高い会社ほどMWの開示可能性が低くなることを示している。そして、収益能力が高い会社は、監査法人の交代が起きにくい傾向がある。こうした結果を踏まえ、ROAを傾向スコアの推定のための独立変数として設定した。LOSSPERは、過去3期間における当期純損失の計上割合であり、これは継続的な財務困窮状態を表す変数である。財務困窮状態が継続している状況は、MWの開示傾向が強くなることを先行研究が示している。また、この状況は、監査法人の交代を促す効果があるため、傾向スコアの推定に利用することとした。ZMIJEWは、Zmijewski (1984) が検証している財務困窮スコアである。財務困窮状態は、その継続と同様に、内部統制への投資を減らし、その有効性を低下させる効果があると指摘されている。また、財務困窮状態が深刻になれば、監査法人が交代する可能性も高くなる。

傾向スコアの推定結果は、表1に要約している。モデルの当てはまりを表す疑似決定係数は最大で0.155であり、最小で0.025となっている。また2013年度から2016年度はモデル全体として有意であることを示している。最後に傾向スコア法

表1 傾向スコアの推定結果

年度	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
T A	-0.571**	-0.047	-0.145	-0.006	-0.066	-0.278	-0.025
S U B S	0.159	0.162	0.125	0.078	0.073	0.125	0.123
R O A	-0.431**	-2.408*	0.246	0.011	0.928	0.335	-0.914
LOSSPER	0.126	2.219*	2.664**	2.969**	3.280**	1.525	1.248
ZMIJEW	-0.045	-0.134	0.028	-0.001	0.099	0.086	-0.051
定数項	0.012	-6.603**	-4.451**	-5.529**	-5.104**	-2.979	-5.667*
L R カイ2乗	16.82	18.90	19.36	26.10	24.69	8.18	4.41
疑似決定係数	0.081	0.155	0.084	0.091	0.103	0.046	0.025
サンプル数	2774	2794	2822	2832	2832	2835	2826
A U C	0.753	0.821	0.761	0.775	0.800	0.708	0.726

表中の数字は小数点第4位で四捨五入している。
表中数値の右肩の**は有意水準1%、*は有意水準5%で統計的に有意であることを示している。
変数の定義は以下の通りである。
T A は総資産の自然対数
S U B S は子会社数と関連会社数の合計の平方根
R O A は、当期純利益を期末資産合計で除した値
LOSSPERは、過去3期間で当期純損失を計上している期の割合
ZMIJEWはZmijewski (1984) の財務困窮モデルの推定値

出典：筆者作成。

グループの平均値が0.020であり、コントロール企業グループの平均値は0.019であることから、この違いは統計的に有意であるとはいえない。これらの結果を踏まえ、コントロール企業グループとして140社/年を選択した。

3.3 検証方法

では強く無視できる割付条件が大前提であり、その条件を満たすかどうかは、判別精度で測定される。判別精度についてはROC曲線のカーブ下面積が1に近いほどよいとされる。AUCは、最大で0.824であり最小で0.686である。おおむね傾向スコアを利用できる水準であることを示している³。2013年度の結果では、T AとR O Aの係数推定値の符号はマイナスになり、それぞれ有意水準1%、有意水準5%で統計的に有意となった。2014年度の結果は、LOSSPERの符号がプラスであり、有意水準1%で統計的に有意となった。2015年度と2016年度、2019年度の結果は2014年度と同様である。2017年度と2018年度の推定結果では統計的に有意な係数推定値は得られなかった。2017年度と2018年度の結果については、AUCの結果から判別精度が低いとはいえないため、この推定結果をそのまま利用した。

推定された傾向スコアを検討した結果は次の通りである。MW開示会社グループとコントロール企業グループについて傾向スコアを推定するために利用した5つの変数の平均値の差の検定を行った結果、統計的に有意な差を識別することはできなかった。また傾向スコア(P S)についても平均値の差の検定を行った結果、MW開示企業

仮説を検証するためのモデルは次の通りである。

$$M W_{i, t} = b_0 + b_1 * AUDITORCH_{i, t} + b_2 * AUDITOR_{i, t} + b_3 * INVENTORY_{i, t} + b_4 * RECEIVABLE_{i, t} + b_5 * GROWTH_{i, t} + b_6 * AGE_{i, t} + b_7 * FOREIGN_{i, t} + b_8 * LOSS_{i, t} + b_9 * PS_{i, t}$$

変数の定義は次の通りである。従属変数のMWは、内部統制報告書でMWを開示している場合を1、それ以外をゼロとするダミー変数である。独立変数について、AUDITORCHは、監査法人が交代している場合を1、それ以外をゼロとするダミー変数である。この変数は仮説を検証するために設定している。仮説と整合する場合、係数推定値の符号はプラスになる。AUDITORは、大手監査法人の監査を受けている場合を1、それ以外をゼロとするダミー変数である。ここではAUDITORの係数推定値の符号をマイナスと予想した。これは監査法人の規模は会社の規模と強い相関関係があることと、規模が大きい会社ほどMWを開示しない傾向がある結果を報告する先行研究の結果に基づいている。INVENTORY

は棚卸資産が期末資産合計に占める割合である。RECEIVABLEは、受取手形・売掛金の合計が期末資産合計に占める割合である。この2つの変数は、会計上のリスクを表す変数であり、先行研究では、MWの開示に正の影響を与えていることを示している。先行研究と整合する結果が得られるなら、両変数の係数推定値の符号はプラスになることが予想できる。

GROWTHは、過去2期間における売上高成長率の平均値である。先行研究の結果は、成長著しい会社では、それに対応する組織の整備が難しくなり、MWが生じる危険性が高くなることを示唆している。先行研究と整合する結果となるのなら、GROWTHの係数推定値の符号はプラスになる。AGEは会社の設立からの年数の平方根である。設立から年数が経過している企業は、その組織の成熟度が高く、MWの生じる危険性が低くなると先行研究は指摘している。この指摘と整合するなら、AGEの係数推定値の符号はマイナスになる。FOREIGNは、海外売上高を報告している場合を1、それ以外をゼロとするダミー変数である。この変数は、SUBSと同様に事業の複雑性を表している。SUBSと同様にこの変数の係数推定値の符号はプラスになると予想した。

LOSSは、当期純損失を計上している場合を1、それ以外をゼロとするダミー変数である。この変数は企業の業績悪化を表している。業績が悪化している会社では、MWが発生する危険性が高くなることを先行研究は指摘している。その指摘と整合しているのなら、L

OSSの係数推定値の符号はプラスになる。最後に傾向スコアを独立変数として追加している。

4. 検証結果とその解釈

4.1 記述統計量

本稿の仮説の検証に利用した独立変数の状況を調べるために記述統計量を計算した。計算結果は表2に要約している。

まず、監査法人の交代を経験している会社は、検証対象企業の約9%であった。監査法人の交代が増加傾向にあるとはいえ、上場会社に占める割合が10%を超えことはない。仮説を検証する会社に占める割合として非常に低いとはいえない。そして、大手監査法人に監査を受けている会社は、全体の約66%であった。ROAの平均値は-0.116であり、中央値は0.037である。この結果は、最小値が-3.272であることから、財務状況が極めて悪化している会社による影響が大きい。GROWTHの平均値は0.752であった。過去2期間で63%減少している企業もあれば、253%増加している会社が含まれていることがある。

次に、AUDITORCHとAUDITORとMWの関係性を調べるためにクロス表を作成した。結果は

変数名	平均値	標準偏差	最小値	25%	中央値	75%	最大値
AUDITORCH	0.089	0.285	0	0	0	0	1
AUDITOR	0.661	0.474	0	0	1	1	1
INVENTORY	0.149	0.321	0	0.032	0.105	0.172	0.789
RECEIVABLE	0.194	0.129	0	0.093	0.180	0.265	0.614
GROWTH	0.075	0.269	-0.321	0.033	0.035	0.092	1.507
AGE	6.179	2.228	1.414	4.242	6.519	8.000	10.770
FOREIGN	0.389	0.488	0	0	0	1	1
LOSS	0.339	0.474	0	0	0	1	1
PS	0.019	0.038	0.001	0.004	0.007	0.020	0.240

表中の数字は小数点第4位で四捨五入している。
変数の定義は以下の通りである。
AUDITORCHは、監査法人が交代している会社を1、それ以外をゼロとするダミー変数である。
AUDITORは大規模監査法人の監査を受けている場合を1、それ以外をゼロとするダミー変数である。
INVENTORYは棚卸資産を期末資産合計で除した値である。
RECEIVABLEは売上債権を期末資産で除した値である。
GROWTHは過去2期間の売上高成長率の平均値である。
AGEは、実質設立年からの年数の平方根
FOREIGNは、海外売上高を計上している場合を1、それ以外をゼロとするダミー変数である。
LOSSは当期純損失を計上している場合を1、それ以外をゼロとするダミー変数である。
PSは表1で結果を示した傾向スコアの推定結果

出典：筆者作成。

表3 クロス表の結果

パネルA：MWとAUDITORCH

	AUDITORCH=0	AUDITORCH=1	合計
MW=0	134	6	140
MW=1	121	19	140
合計	255	25	280

ピアソンのカイ2乗値=7.422**

パネルB：MWとAUDITOR

	AUDITOR=0	AUDITOR=1	合計
MW=0	41	99	140
MW=1	54	86	140
合計	95	185	280

ピアソンのカイ2乗値=2.692

パネルC：MWとFOREIGN

	FOREIGN=0	FOREIGN=1	合計
MW=0	87	53	140
MW=1	84	56	140
合計	171	109	280

ピアソンのカイ2乗値=0.135

パネルD：MWとLOSS

	AUDITORCH=0	AUDITORCH=1	合計
MW=0	94	46	140
MW=1	91	49	140
合計	185	95	280

ピアソンのカイ2乗値=0.143

変数の定義は表2参照。
表中数字の右肩の**は有意水準1%で統計的に有意であることを示している。

出典：筆者作成。

表3に要約している。

監査法人の交代の有無（AUDITORCH）とMWの開示の有無（MW）との関係を検証した結果、ピアソンのカイ2乗値が7.422であり、有意水準1%で統計的に有意であることを示している。この結果は、両変数の間に有意な関係があることを示している。監査法人の規模（AUDITOR）とMWの開示の有無（MW）との関係を検証した結果、ピアソンのカイ2乗値は2.692であり、統計的に有意であるとはいえない結果となった。他の海外売上高の有無（FOREIGN）、当期純損失の有無（LOSS）との関係についても統計的に有意な結果ではなかった。これら3つの変数についてはMWの開示の有無とは有意な関係を識別できなかった。

4.2 平均値の差の検定

仮説の検証に利用したモデルの独立変数（PSを除く）の平均値がMWの開示の有無によって違いがあるのかを調べるために、平均値の差の検定を行った。計算結果は表4に要約している。

まず、INVENTORYについて、MW開示企業グループの平均値は0.174であり、コントロール企業の平均値は0.124であった。MW開示企業グループの方がコントロール企業よりも若干割合が大きくなっている。しかし、この違いは統計的に有意ではないことがわかる。GROWTHについては、MW開示企業グループの平均値は0.117であり、コントロール企業の平均値は0.037であった。この平均値の

違いは有意水準1%で統計的に有意であることを示している。MW開示企業グループには成長著しい会社が多い一方で、組織の整備が追いついていないため、MWの開示傾向が高くなることを示唆している。RECEIVABLEについて、MW開示企業グループの平均値は0.193であり、コントロール企業グループの平均値は0.195である。この平均値の差については統計的に有意ではないことを示している。AGEについては、MW開示企業グループの平均値は6.262であり、コントロール企業の平均値は6.095であった。GROWTH以外の変数の平均値について統計的に有意な差が識別できなかった。

表4 平均値の差の検定

変数名	MW=0	MW=1	t値
INVENTORY	0.124	0.174	-1.316
RECEIVABLE	0.195	0.193	0.078
GROWTH	0.033	0.117	-2.632**
AGE	6.095	6.262	-0.623
PS	0.193	0.020	-0.178

変数の定義は、表1を参照。
表中の数字は小数点第4位で四捨五入している。
表中の数字の右肩の**は有意水準1%で統計的に有意であることを示している。

出典：筆者作成。

4.3 相関分析

仮説の検証に利用したモデルの独立変数間の相関関係を調べた結果を表5に要約している。相関係数の計算結果から、仮説の検証について多重共線性が生じていないことがわかる。最も強い相関関係は、LOSSとPSで0.436であった。この結果は、PSを計算する際にLOSSPERが含まれていることが原因であると推測できる。他には、AUDITORCHとAUDITORとの負の相関

変数名	AUDITORCH	AUDITOR	INVENTORY	GROWTH	RECEIVABLE	AGE	FOREIGN	LOSS	PS
AUDITORCH	1								
AUDITOR	-0.345	1							
INVENTORY	0.004	-0.124	1						
GROWTH	0.112	-0.057	-0.028	1					
RECEIVABLE	-0.136	0.233	-0.142	-0.061	1				
AGE	-0.128	0.146	0.031	-0.192	0.139	1			
FOREIGN	-0.061	0.154	-0.033	-0.097	0.142	0.197	1		
LOSS	0.21	-0.264	0.075	0.069	-0.143	-0.277	-0.029	1	
PS	0.078	-0.176	0.034	0.051	-0.133	-0.258	-0.035	0.436	1

変数の定義は表1を参照。
表中の数字は小数点第4位で四捨五入している。

出典：筆者作成。

関係が識別された。大手監査法人の監査を受けている会社は、監査法人を交代させない傾向を示している。そして、AGEとLOSS、AUDITORとLOSSには負の相関関係があることがわかった。設立から年数が経過している会社ほど、そして大手監査法人の監査を受けている会社ほど、損失を計上しにくいことを示している。

また、AUDITORCHと他の相関関係の結果を考慮すると、会社の成長性と監査法人の交代とが正の関係にあること、設立から年数が経過していることと、海外売上高を計上していることは、監査法人の交代とは負の相関関係にあることがわかる。損失の計上と監査法人の交代とは正の相関関係があることがわかる。

4.4 仮説の検証結果

仮説を検証するために設定したモデルの推定結果を表6に要約している。まず疑似決定係数は0.059であった。そしてモデル全体は、有意水準1%で統計的に有意であることがわかる(LRカイ2乗値=23.06)。係数推定結果はおおむね予想通りの結果となった。まず仮説を検証するための変数であるAUDITORCHの係数推定値は1.517である。この係数は、有意水準1%で統計的に有意である(z=2.65)。この結果は、監査法人の交代がMWの開示を促していることを示している。この検証では、MWの開示の要因を傾向スコアの推定の際に利用し、コントロール企業を選択している。そのため、MW開示企業グループとコントロール企業グループとでMW開示要因となる変数の多くで違いが識別できなかった。これは、傾向スコアを利用したマッチングが適切であることを示しているとともに、内部統制の問題が生じている可能性が同等のグループ間で、監査法人の交代がMWの開示を促していることを示している。この結果は、監査法人の交代によって、経験や知識の蓄積の中断によって、潜在的なMWを見

表6 仮説の検証結果

変数名	係数推定値	Z値
AUDITORCH	1.517	2.65**
AUDITOR	-0.196	-0.66
INVENTORY	0.699	1.03
RECEIVABLE	0.631	2.67
GROWTH	2.04	0.63**
AGE	0.091	1.45
FOREIGN	0.145	0.55
LOSS	-0.073	-0.24
PS	1.411	0.38
定数項	-0.939	-1.76

変数の定義は表1参照。
表中の数字は小数点第4位で四捨五入している。
表中数字の右肩の**は有意水準1%で統計的に有意であることを示している。

出典：筆者作成。

過す可能性が高くなる効果よりも、新たな視点による監査によって潜在的に存在していたMWが発見・開示される効果の方が強いことがわかる。後者の効果が強く現れていることは、監査法人が交代する際の引継が不正リスク対応基準導入以降適切に行われていることを示唆している。不正リスク対応基準の導入によって、監査法人間の引継業務が適切に行われることで、MWが適時に開示されるようになった効果を示唆している。そして、GROWTHの係数推定値は2.040である。この係数は有意水準1%で統計的に有意であることがわかる（ $z = 2.67$ ）。この結果は、先行研究の結果と整合している。つまり、急激に成長している会社は組織管理体制の整備が追いつかず、MWが生じる危険性が高くなる結果、開示されやすくなることを示している。残りの独立変数の係数推定値は、統計的に有意な水準ではなかった。この結果から、仮説と整合する結果が得られた。

5. まとめと含意

本稿では、監査法人の交代がMWの開示を促している証拠を報告した。監査法人の交代によって、監査の経験や知識の蓄積が中断することで適切な財務諸表監査の実施の障壁となるとする一方、新たな視点による監査を実施することで潜在的な問

題が明るみになる効果も指摘されている。新たな視点による監査を実施し、期待される効果が現れるためには、監査法人間で引継を適切に行うことが重要である。不正リスク対応基準ではこの引継に関する規定が設けられており、今般改訂された品質管理基準では、すべての監査でこの規定に基づく手続が要求されることとなった。本稿で検証した結果は、不正リスク対応基準が求める適切な引継業務が行われていることを示唆

している。もし引継業務が不十分なら、監査法人の交代時にMWが開示される傾向を示さない。

本稿では、傾向スコアを利用しているため、その推定に利用した変数に影響を受けている。監査法人の交代とMWの開示の両方に影響する変数で傾向スコアを推定しているが、構成する変数が異なれば結果が変わる可能性がある。ただし、本稿では先行研究の成果に基づいて設定しているため、この問題が仮説の検証結果に影響しない。

後任の監査法人の選任理由については検証していない。監査体制や監査費用の削減などさまざまな理由で監査人が選任されている。こうした理由による違いが存在しているのかは今後の課題としたい。そして、MW開示企業で監査法人が交代している会社について後任監査人が準大手以下の監査法人であるケースがほとんどである（19件中17件）。準大手以下の監査法人同士もしくは準大手以下の監査法人への交代が監査にどのような影響をもたらすのかについても今後の課題としたい。

いくつかの制約と今後の課題は存在しているものの、本稿では、監査法人の交代によってMWの開示が促されていることを示し、適切に引継業務を行うことを求めている不正リスク対応基準が一定の効果をもたらしていることを示唆する証拠を

報告した点で貢献している。

注

- ¹ 公認会計士・監査審査会「令和3年版モニタリングレポート」（2021年7月）参照。
- ² 傾向スコアを推定するためのモデルを構成する変数については、Yazawa（2015）を参考にした。
- ³ AUCがあまりに高いと2グループ間の分布の重なりが小さくなるため、マッチングさせることが難しくなる。そのため、0.7が精一杯で0.8を超えると標本数が相当大きくないと両群の重なりから十分なサンプルが得られなくなる危険性があると岡本（2012）は指摘している。

参考文献

- Yazawa, K. 2015. The Incentive Factors for the (Non-) Disclosure of Material Weakness in Internal Control over Financial Reporting: Evidence from J-SOX Mandated Audits. *International Journal of Auditing* 19 (2): 103-116.
- Zmijewski, M.E. 1984. Methodological Issues Related to the Estimation of Financial Distress Prediction Models. *Journal of Accounting Research* 22: 59-82.
- 浅野信博・高田知実（2014）「倒産企業における監査人の交代と会計操作」『現代ディスクロー

ジャー研究』第13号、65-77頁。

- 稲葉喜子（2012）「ゴーイング・コンサーン情報と監査人の交代」『現代監査』第22号、75-83頁。
- 及川拓也（2014）「強制的な監査人の交代と監査の質：中央青山・みずずの元クライアントのケース」『千葉商大論叢』第51巻第2号、27-40頁。
- 岡本悦司（2012）「医療経済研究へのプロペンシテイスコア（傾向スコア）法の活用：特定保健指導の経済評価の経験から」『医療経済研究』第24巻第2号、73-85頁。
- 酒井絢美（2013）「監査人の保守性と監査人交代：被監査企業の財務報告数値の観点から」『現在監査』第23号、143-154頁。
- 酒井絢美（2014）「期中における監査人の交代に対する資本市場の反応」『現代監査』第24号、103-114頁。
- 佐久間義浩（2017）「監査人の交代要員に関する実証分析：「任期满了」企業とその他の理由の企業との比較をつうじて」『現代監査』第27号、80-88頁。
- 佐久間義浩（2018）「監査人の交代によるマーケットへの影響：監査人の交代理由に着目して」『會計』第193巻第6号、617-630頁。
- 矢澤憲一（2004）「監査人の交代が会計政策に与える影響」『一橋論叢』第132巻第5号、726-746頁。

藤原 英賢

追手門学院大学経営学部経営学科 准教授



1981年生まれ。東北大学大学院経済学研究科博士後期課程修了。博士（経営学；東北大学）。愛知淑徳大学ビジネス研究科助教を経て、現在、追手門学院大学経営学部准教授。最近の研究テーマは内部統制に関する諸課題である。著書として『内部統制の有効性とコーポレート・ガバナンス』がある。

非営利組織における内部監査の意義

古市 雄一郎

大原大学院大会計研究科 教授

1. はじめに

2008年の我が国における公益法人制度改革の意義として民間の活力を活かした非営利活動の促進が挙げられ、準則主義による一般財団法人および一般社団法人（以下、一般法人）の設立が可能になったことにより、非営利活動を行うための法人格の取得が旧制度時よりも容易になったことが、当時の制度改革の特徴として挙げられる¹。また特定非営利活動法人（以下、NPO法人）の設立根拠となっている特定非営利活動促進法の第1条において、NPO法人制度の目的は以下のように示されている。

「この法律は、特定非営利活動を行う団体に法人格を付与すること（中略）等により、ボランティア活動をはじめとする市民が行う自由な社会貢献活動としての特定非営利活動の健全な発展を促進し、もって公益の増進に寄与することを目的とする。」

我が国におけるこれらの非営利組織制度に関係する一連の制度改革において強調されているように、社会情勢の変化に呼応する形で非営利組織による活動の促進は多くの場面で期待されている。

一方で、近年生じた学校法人のガバナンスの問題を原因とする一連の不祥事や、しばしば報道される公益法人の不祥事により公益法人、学校法人

をはじめとする非営利組織に対して社会から厳しい目が向けられているという状況も存在する。その理由として、非営利組織が優遇税制等の形で社会全体からの資源の提供を受け、各種の有形無形の恩典を享受しているにもかかわらず、一部の非営利組織がそれに見合う説明責任や本来期待される役割を果たせていないという点を指摘せざるを得ない。

我が国における各種の非営利組織が社会からの信頼を獲得できず本来期待されている役割を果たせていないという問題の原因の1つとして、非営利組織のガバナンスの問題がしばしば指摘される。そこで本論文においては、非営利組織の一例として公益社団法人に注目し、非営利組織のガバナンスの問題点と改善の方策について検討を行う。

我が国における非営利組織は異なる根拠法により、学校法人、公益法人、宗教法人といった形で法人形態ごとに制度設計が行われており、非営利組織を全体として見た場合の包括的な制度分析が困難になっている。そこで、本論文においては、制度分析の対象として公益社団法人に関係する制度を中心に検討を行うが、そこで得られた知見は我が国における各非営利組織のガバナンス全体についての議論に適用可能であり、本論文の検討対象は公益社団法人の制度の問題に対する検討のみならず非営利組織全体のガバナンスの問題をその

対象としている。

とりわけ、非営利組織のガバナンスを充実させる上で、内部統制の充実という視点から公益社団法人における制度を所与として会計監査人、監事という機関がどのような役割を期待する事ができるのか、また内部統制の充実に向けて、組織の効果的な目標達成を支援するための内部監査が果たす役割について、先行研究において数多く取り上げられてきたコーポレート・ガバナンスにおける議論を参照しながら検討を行う。

2. 非営利組織の特徴とガバナンス強化の必要性

非営利組織は組織の活動の性質上、ガバナンスを充実させてそのミッションを達成するために適正な運営が行われていることが期待されている。例えば、内閣府の公益法人のガバナンスの更なる強化等に関する有識者会議（以下、有識者会議）の「公益法人のガバナンスの更なる強化のために（最終とりまとめ）」（以下、有識者会議（2021））において「公益法人は、税制上の優遇や国民から

の寄附を受け、不特定かつ多数の人々の利益のために公益目的事業を実施する存在であり、社会的な信頼確保が重要である。」（有識者会議（2021）3頁）とされていることからわかるように、そのような社会からの期待は当然のものといえる。

しかしながら、少なくない数の非営利組織の不祥事、すなわち社会からの信頼を損なうような事例が多く見受けられる。例えば、公益法人に関係する問題の一部を取り上げても**図表1**にあるような公益認定の取消しにつながるような事例が多く生じている。

このような状況を踏まえて、有識者会議（2021）においては、公益法人のガバナンスの更なる強化のポイントとして（1）役員や社員・評議員のより一層の機能発揮（2）会計監査人の設置義務付け範囲の拡大（3）透明性の確保の推進（4）法人による自主的な取組の促進・支援（5）残余財産への行政庁の関与といった点を挙げている。

本論文と関係する点でいえば、（1）および（2）の内容が公益法人をはじめとする非営利組織のガバナンスの強化のために考慮される点になるとい

図表1 主な公益認定の取り消し事例

法人名	主な取消し事由	時期
全日本テコンドー協会	・議決権についての一般法人法違反 ・経理的基礎の不足 → 最終的には取消し申請	2014年7月
平等院（千葉県）	・虚偽の公益認定申請 ・申請内容とかけ離れた事業の実施 ・経理的基礎の不足	2015年10月
日本ライフ協会	・公益目的事業内容の不正な変更 ・経理的基礎、財政基盤の不足	2016年3月
日本ボニーベースボール協会	・会員総会の不正な取り扱いについての一般法人法違反 ・法定書類の偽造および虚偽報告 → 最終的には取消し申請	2016年3月
香焼遠見霊園	・税金の滞納	2016年3月
日本生涯学習協議会	・公益目的事業に必要な技術的能力不足 → 最終的には取消し申請	2016年7月
入間市シルバー人材センター	・選出した役員の欠格事由への該当	2017年3月

出典：古市（2022）より作成。

える。それぞれの論点について、有識者会議は詳細な検討を行っているが、その中で会社法におけるコーポレート・ガバナンスの強化に向けての議論が意識されていることからわかるように、企業のコーポレート・ガバナンスにおける議論を積極的に取り入れようとする方向性が示されているといえる。上記(2)で示されているように現在、一定規模以上の公益法人に必置の義務がある会計監査人制度について、その適用範囲を拡大しようとする動きや理事や監事の中に一定割合の外部人材の登用が提言されているのはその一例であるといえる。

非営利組織の制度改革においては、これまでガバナンスや監査の分野だけでなく、組織が提供する外部報告会計情報の作成基準となる会計基準についても、企業会計方式への接近の必要性がしばしば議論されてきた²。本論文がその検討の対象としている非営利組織のガバナンスを充実させるための議論においてもその傾向は顕著であるが、非営利組織には、営利組織と異なる特徴がいくつか存在している点にも留意する必要がある。

例えば、組織の運営を支えるガバナンスの視点について鳥羽(2007、43-44頁)においては、コーポレート・ガバナンスの視点は、企業の実質所者であり、究極リスク負担者である株主におかれなければならないとしている(鳥羽(2007)43-44頁)。

一方で、非営利組織のガバナンスの充実についての検討を公益法人のガバナンス強化における議論でも指摘されているように、社会的信頼の確保を目指すということであれば、その視点はコーポレート・ガバナンスにおける株主を意識した内容とは異なる方向から検討が行われる必要がある。このように非営利組織が社会からの信頼を得るためにガバナンスを強化することは、非営利組織の存在意義であるミッションの達成や、資源の獲得、社会における民間非営利活動の推進を達成するた

めに不可欠な要素であるが、営利組織と非営利組織の間では組織の存在意義や活動の目的が異なるために、ガバナンスを巡る議論において異なる利害関係者の存在や主たる報告先の存在を意識する必要が生ずる。

例えば非営利組織と営利組織を区分する基準として、利益の獲得を目指すか否かという組織の活動の目的の相違が挙げられる。利益の獲得を目的としない組織が非営利組織であるが、その判断基準として利益の分配を行うか否か、および最終的に残余財産の分配時を含めて利益の配分を要求する権利を有する持分権者が存在するか否かという、いわゆる非分配制約の有無が具体的な判断基準となる³。

いうまでもなく営利組織の存在および活動の目的は利益の獲得であり、その利益は株主に帰属する利益であるためにコーポレート・ガバナンスの視点が利益の帰属者となる株主の立場から行われるのは当然といえる。このように営利組織においては、利益の獲得が組織の存在の理由であり、その存在理由は(少なくとも中長期的には)利益によって評価される(藤井(2012)1頁)。一方、非営利組織の目的は利益の獲得では無く、自身が設定したミッションの達成であり⁴、利益すなわち会計上のフロー計算における剰余は組織の活動の成果を示すものではなくなる。この利益計算の意義およびその利益の帰属者が存在するか否かという点は、組織の運営にさまざまな相違をもたらすことになる。

本論文が対象としている組織のガバナンスの在り方についての議論にもこの点は深く関連している。例えば、企業における内部統制システムについて鳥羽(2009)においては、経営者が受託責任を適切に遂行し、経営者自らが確かめあるいは、そのことについての合理的な保証を与える経営の仕組みとして必要不可欠なものであると述べており、この経営者の受託責任については、①法規等

遵守責任②会社財産（拠出資本）の運用・保全管理責任③報告責任の3つの範疇から構成され、株主と経営者の間の委託・受託関係から生じる点を指摘している。

非営利組織の場合には、非営利組織に対して補助金のような直接的な方法で、あるいは税負担の軽減のような間接的な形で社会から資源の提供を受けているという状況を所与として検討を行うことができる⁵。そのような場合、非営利組織は寄附者やサービスの利用者といった直接的な資源提供者以外にも社会全体に対して受託責任を負っているといえる。

株式会社において、資源の委託者である株主が経営者の受託責任の達成状況について株主総会で判断を行うのと異なり、明確な社会全体に対する受託責任の解除システムが存在しない非営利組織の場合には、上記①～③の受託責任を組織の運営者（公益法人の理事長等）が履行しているかを示すために、社会からの信頼を得られるような形でガバナンスのシステムを整えることが必要になるといえる。

また非営利組織が履行すべき責任の内容について堀田（2012、19頁）では、非営利組織にはミッションに対するアカウンタビリティが存在するという点を指摘している。すなわち非営利組織であるがゆえに、営利組織と比較して優位な条件でサービスの提供者として選択されるなどの特殊な社会的待遇を許されていることに対してアカウンタビリティがあり、最終的にはミッションのもたらす便益を達成するという社会に対しての責任を有するという点が指摘され、その結果として以下のような社会経済的機能と責任が期待されると主張されている。

1. 非営利組織特有の寄附行為者とミッション制約に対する受託責任
2. 非営利組織が供給するサービスの質の測定・評価に弱い利用者・受益者の信頼

に応える責任

3. 非営利組織が準公共財・関係財の性質をもつサービスを供給することに関する社会公共的責任
4. 非営利組織が組織自体の持続性を確保することの組織維持責任

このように非営利組織が負っている責任は、組織の活動が社会全体により支えられ、多くの影響を受けているゆえに企業が直接的な資源提供者に負っている責任とはその内容や範囲の点で異なっている。公益法人の不祥事に対する批判やガバナンスの改善が社会から求められ、社会から信頼を得る形での運営が求められるのも、財産の委託受託関係に留まらない多くの責任を履行することを求める期待の裏返しであるといえる。

コーポレート・ガバナンスにおける議論では、組織が自ら負っている責任を遂行するための仕組みとして、内部統制システムが存在するとされる（鳥羽（2009）160頁）。この内部統制について、トレッドウェイ委員会支援組織委員会（Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission：COSO）の「内部統制の統合的フレームワーク（2013年版）」において、内部統制は、事業体の取締役会、経営者およびその他の構成員によって実行され、業務、報告およびコンプライアンスに関連する目的の達成に関して合理的な保証を提供するために整備された1つのプロセスであると定義している。

この中の業務目的について同書の中では、業務目的は事業体の根幹となるミッションとビジョンすなわち、存在理由そのものに関連していると指摘し、その業務目的はすべての事業体に関係すると述べ、その中では非営利組織における議論にも言及している（COSO（2013）訳書35頁）。このことからわかるように非営利組織においてもその目的を達成するためには、機関設計の在り

方についての議論に留まることなく、プロセスとしての内部統制の充実という視点からの議論が大きな意味を持つといえる。

また、八田（2015、7頁）においても指摘されているように内部統制はガバナンスの中核概念として捉えられるため、ガバナンスの問題を検討する上でこの内部統制の視点は欠くことのできなものであるといえる。

非営利組織において、営利組織とはその内容が異なるものの、組織の目的（ミッションの達成）があり、その目的を果たすためには、内部統制を充実させることが必要になり、非営利組織のガバナンスの改善に向けた議論においてもこの視点が大きな意味を持つといえる。

我が国の営利組織（企業）における内部統制に関連する組織内の役割分担を巡る議論を所与とするならば、内部統制において、外部監査として会計監査を行う会計監査人（公認会計士、監査法人）、株主からの委託を受けて会計監査と業務監査を行う監査役による監査そして経営者に、経営者の執行の際の自治機能における評価機能としての役割を果たす内部監査の3者の関係性が議論の対象となる。次節以降において、この企業における内部統制システムの議論を援用した場合に、非営利組織のガバナンスを強化するための内部統制において3者が果たす役割について検討を行う。

3. 非営利組織における会計監査人および監事の果たす役割とその課題

有識者会議（2021、3-5頁）においては、ガバナンスの定義・説明が必ずしも確立されていないとして、公益法人の運営において「ガバナンスが効いている」とは、下記の①～③の要素が満たされている状態であると定義している。

- ①法令遵守を当然の前提として、自らに相応しい規範を定め、明らかにし、これを守る
- ②法人の担い手全員が、それぞれの役割を適

切に果たしていると認められるよう常に行動し、求められた場合には自己の行動について法人の内外において説明責任を十分に果たしている

- ③不祥事の予防・発見・事後対応の仕組みが確立されている

上記の内容においては、法令遵守や適切な事業運営、不祥事の予防や説明責任の履行といった前節で検討した公益法人に期待されるアカウンタビリティを履行するための体制作りと、実際にそのような体制が機能して適切な運営が担保されている状態にあるためにガバナンスが機能することが期待されていることがわかる。

その内容については、どちらかという公益法人を含む非営利組織の目的であるミッションの達成のためというよりも、法令遵守や不祥事の防止のための体制づくりに軸が置かれている印象がある。しかしながら組織のガバナンスの改善の本来の目的を考えた場合に、公益法人が社会から期待されている公益サービスを提供することで自らのミッションを果たすための積極的な動機付けを与える内容まで踏み込むことで、社会の期待に応える形での法人運営を非営利組織は目指すことができるといえる。

先述のように有識者会議（2021、18頁）においては、ガバナンスを強化するための運営体制の確保のために（1）役員や社員・評議員のより一層の機能発揮（2）会計監査人の設置義務付け範囲の拡大といった議論の提案を行っている。（1）の問題解決のための施策の1つとして理事、監事、および評議員のうち、それぞれ少なくとも1人について法人外部の人材から選任する必要性が指摘されている。これは、コーポレート・ガバナンスにおいて社外取締役に期待されているのと同じ機能を公益法人のガバナンスにも取り入れることを意識していると考えられる。

また、(2)については、現状において収益1,000億円以上、費用・損失1,000億円以上、負債50億円以上のいずれかに該当する公益法人に会計監査人の必置義務があるが、この範囲を拡大し、今よりも多くの法人で会計監査人が必置になるよう、その基準を改めるための提言が行われている。その理由として、会計監査人が置かれていない法人において、会計事務が特定の理事や職員に委ねられ、また、実務に関する知見の不足や監事が十分機能しない場合など日常的な牽制機能の欠如もあり、不適切な処理や不正が発生したことにより、法人が経理的基礎を失って公益認定が取り消されるばかりでなく、社会的信用が失墜して多数の利用者に損害を与えた事例が発生したという点を指摘している。

しかしながら、このような問題が会計監査人の設置の有無だけで防げるかについては、更なる検討の余地を残しているといえる。まず、公益社団法人の会計監査人は**図表2**のように位置づけられている。

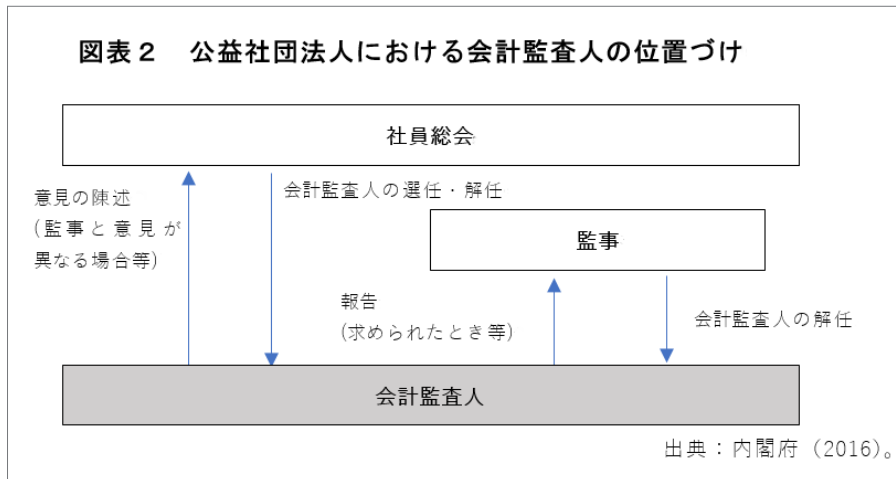
会計監査人は公認会計士または監査法人がその役割を果たすことができるが、その主たる役割は計算書類等の監査にある。この点で企業における外部監査としての財務諸表監査に相当する役割が期待されているといえる。企業における財務諸表監査の目的は、企業が作成した財務諸表が適正に

表示されているかどうかを独立の第三者であり、職業会計専門家である公認会計士または監査法人が確かめ、その結果を意見として表明することであるといえる⁶。このように考えるならば、公益法人の会計監査人も作成された計算書類が適正に作成されているかについての意見を表明する必要があるが、公益法人のガバナンスの強化において重要ではあるが果たす役割は限定的なものになる。

ここまでで考えてきたように、非営利組織が社会の期待に応える形でその責任を果たすためには、法令遵守や不祥事の予防が意識された体制作りは大前提となる。それらの点に加えて、自らのミッションを達成することで社会に対する責任を果たすための運営を行うために事業組織における経営・管理と業務に対する制御装置である内部統制を充実させる必要がある。

我が国における会社制度を所与とするならば、企業の内部統制における議論においては、監査役、会計監査人（公認会計士）、内部監査人がそれぞれの視点から必要な監査を行うことの重要性が主張される。しかし、この場合においても、会計監査人は、財務諸表が適正に作成される体制が社内

で確保されているかという点に意識は向くが、その範囲はいわゆる財務諸表の作成に関係する部分に限られており、適切な内部統制の確立が会計監査人の働きだけで決まるわけではない。同様に、公益法人がガバナンスを強化していくために内部体制の構築を行っていく上で、会計監査人が果たす機能に過大な期待を持つのはガバナンスの改善に向けた本質的な議論に必ずしも結び付かない可能性が指摘できる。



本論文においても取り上げた財務諸表にまつわる公益法人の不祥事の事例についても、そもそも会計業務が特定の役員や職員に委ねられていて内部牽制が機能していない状態で経理が行われていたり、経理的基礎が確保されない状態で運営が行われているという公認会計士による監査以前の問題であり、適切な内部統制が機能していない状態が生じていたといえる。

また、内部統制全体について考えるなら、企業における監査役等⁷に近い役割が期待されている監事が果たす役割についても検討することができる。

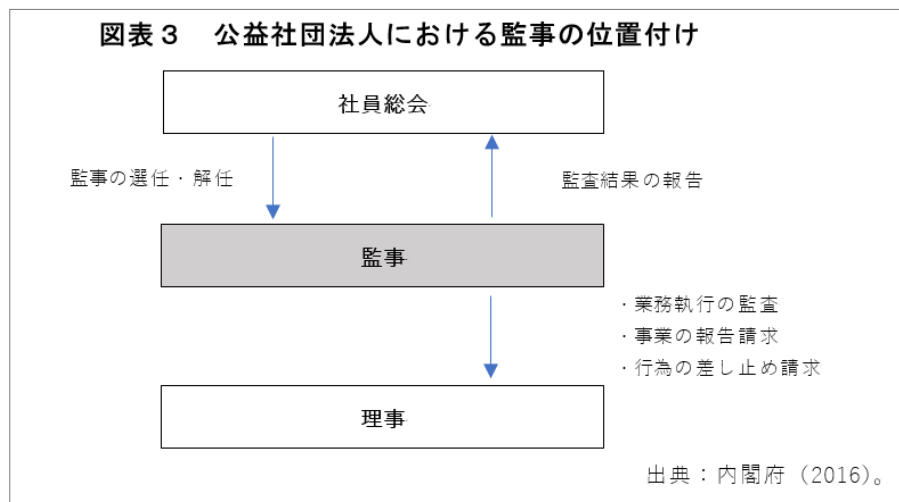
公益社団法人において監事の役割は、**図表3**のように位置付けられている。

公益社団法人の監事は、理事の職務の執行を監査して監査報告を作成するとともに計算書類、業報告書および付属明細書の監査を行うとされている。すなわち、会計監査と業務監査の2つの面から理事による業務の執行をチェックすることになる。この点については、企業における監査役等と同じ役割が期待されているといえる。

この会計監査と業務監査について、公益法人をはじめとする非営利組織の内部統制を充実させる上で必要な示唆を与えるのは、主として業務監査に関係する部分であるといえる。非営利組織は活動の成果を判断するうえで会計情報により示され

る部分が限定的であり、そのミッションの達成という目的を考えたときに適正に業務が行われているかについての監査が大きな役割を果たす。また、非営利組織が社会全体に対して多くの責任を負っている以上、内部統制が適切に機能している状態を維持するためにも、業務に対する監査が果たす役割が大きいといえる。実際に、過去の公益法人の不祥事や問題行動を分析するなら、会計監査により不適切な会計情報の作成がチェックされるか否かという以前に、そのミッションや公益認定のために申請された内容に照らして著しく不適切な業務が長期間行われていた事例が多く見られる。残念ながらその中には、組織のトップによる主導のもと組織全体で不適切な（時には違法な）運営が長年にわたり行われていたといわざるを得ないような事例も少なからず存在する。公益社団法人において監事が必置の機関であることを考えるならば、このような場合に監事による業務監査が機能していなかったことは明らかである。非営利組織が社会からの信頼を勝ち得るためにガバナンスの強化を目指すならば、個々の監事の資質の問題だけでなく、内部統制の中で監事に相当する機関の権限や役割についてそれが実際的な形で発揮されるための検討が行われる必要があるといえる。

非営利組織におけるガバナンス強化のための議論においては、会計監査人や監事が果たす役割



についての議論はしばしば行われてきたが、内部監査についての議論は未だその必要性を含めて多くの検討の余地を残している。次節では、非営利組織のガバナンス強化のための内部統制の充実において内部監査が果たす

役割について検討を行う。

4. 非営利組織のガバナンスにおいて内部監査が果たす役割

日本内部監査協会（2014、1.0.1）によれば内部監査は、以下のように定義されている。

「内部監査とは、組織体の経営目標の効果的な達成に役立つことを目的として、合法性と合理性の観点から公正かつ独立の立場で、ガバナンス・プロセス、リスク・マネジメントおよびコントロールに関連する経営諸活動の遂行状況を、内部監査人としての規律遵守の態度をもって評価し、これに基づいて客観的意見を述べ、助言・勧告を行うアシュアランス業務、および特定の経営諸活動の支援を行うアドバイザー業務である」

また、この内部監査を行う内部監査部門の組織上の位置づけについて以下のように示されている。

「内部監査部門は、組織上、最高経営者に直属し、職務上取締役会から指示を受け、同時に、取締役会および監査役（会）または監査委員会への報告経路を確保しなければならない」（内部監査協会（2014）2.2.1）

監査役の業務の報告対象が株主総会であり、公益社団法人における監事の業務の報告対象が社員総会であったのに対して、内部監査部門の業務の報告対象は最高経営者および取締役会という執行を行う機関に対してのものである点で相違がある。

先行研究において再三指摘されているように、内部監査は組織体の目標の達成を支援するためのモニタリング機能としての役割のほか、リスク・マネジメントの適切性について監査する役割を担っており、有効なガバナンス体制を構築する上

で、重要な役割を果たす。内部監査機能の拡充は、リスクの回避や不正防止といった、いわゆる「守りのガバナンス」だけでなく、組織が目的を達成するための適切な内部統制が機能するための推進力を与える「攻めのガバナンス」に意識が向けられているといえる（兼田（2021）100頁）。

有識者会議（2021）においても示されているように公益法人をはじめとする非営利組織のガバナンス強化の議論は、組織の不祥事による社会からの信頼回復という視点で議論がスタートするケースが多く見られる⁸。しかしながら、先述のように非営利組織が社会から多くの厳しい目を向けられて大きな責任を負っているとしても、法令や各組織に制度上求められている基準に従って運営を行うのは、いわば大前提の議論であって、法令を遵守して活動を行うためのガバナンスの構築が議論の中心となるのは、あまりにもその目指すべき目標としては低すぎるといわざるを得ない。先述の堀田（2012）においても指摘されているように、非営利組織にはミッションの達成により社会に対する責任を果たすことが期待されているはずである。そのように考えるならば、いわゆる「攻めのガバナンス」と呼ばれる組織の目標の達成（非営利組織であれば非営利活動を通してのミッションの達成）のためのガバナンスの在り方を考える点でこの内部監査は大きな役割を果たすことができる⁹と期待できる。

しかしながら非営利組織の内部統制、ガバナンスを巡る議論においては、この内部監査についての議論は営利組織である企業における議論と比して未だ発展途上となっている。例えば、公益法人の認定基準においてもこの内部監査の機能を組織のガバナンスにおいて積極的に活用することは求められていないように思われる。公益法人認定法（以下、認定法）第5条において挙げられている18の公益認定基準においても直接的に公益法人に内部監査機能を内部統制において組み込むこと

は求められていない。認定法第5条第2号においては、「(公益法人は) 公益目的事業を行うのに必要な経理的基礎及び技術的能力を有するものであること」が求められているが、この経理的基礎の内容は、財政基盤の明確化、経理処理・財産管理の適正性、情報開示の適正性を指している。技術的能力とは公益目的事業を実施するための専門的人材や設備などの能力の確保を意味しており、公益法人のガバナンスにおいて内部監査機能を求めるものにはなっていない。

我が国における非営利組織の運営の状況を見るに、一連の制度改革において目指されている民間の活力を活かした非営利活動の推進という目標の達成のためには、(1) 内部統制において外部の人材登用の効果を発揮するという視点および(2) 内部監査におけるデュアル・リポーティングラインの構築による内部統制の強化の視点という2つの視点から内部監査がガバナンスの強化に寄与できると考えられる。

まず、有識者会議(2021、12頁)においても、役員の一層の機能発揮を目指して多様な視点を非営利組織の運営に加えるために業務執行への牽制・監督・監査の機能を担う理事、監事、評議員のうちそれぞれ少なくとも1人については、法人外部の人材から登用することを公益認定基準に追加することが提言されている。

その背景として非営利組織においてそのミッションに関係する活動の分野で優れた実績を残した人物であっても、法人運営については必ずしも相応しい人物とはいえない人物による運営が不適切な組織運営の原因となっている場合が見られるという点が挙げられる。一例としてスポーツ庁(2019)では、スポーツ団体の中央競技団体の運営において競技実績が重視された結果、特定の競技実績者⁹に権限が集中すると競技に特有の常識や慣行にとらわれがちになり、客観的に見るとバランスを欠く意思決定や業務執行がなされる恐れ

が指摘されている。また、実際に近年のスポーツ団体における不祥事事案において競技実績者への過度な偏重が不適切な組織運営を招いた原因として挙げられるとも指摘されている(スポーツ庁(2019)14頁)。

スポーツ団体に限らず、文化、芸術、教育、地域社会発展といった各分野において、十分な実績を残した人物が法人の運営者として見ると特定分野の慣行等を重視しすぎて不適切な運営を行っているという状況は十分に起こり得ることである。企業の場合には、さまざまな業種や分野の事業を行っていたり、さまざまな立場で企業の事業活動に携わっているとしても、楠木(2010)においても指摘されているように、長期にわたって持続可能な利益の獲得がすべてのステークホルダーのニーズを満たすという点や利益の獲得が企業の目的であるという理解が共有されているために、外部人材がその本来の役割を果たすことが期待できる環境がある程度整っているといえる。それに対して非営利組織の場合にはいわゆるアマチュアイズムがしばしば重視され、ミッションに関係する分野における個々の活動の成果の達成と法人運営全体の適正性を目指す意識の間に多少の距離感が生じやすい状況が考えられる。

このような状況を改善するために外部の人材を登用して多様な視点を加えることがしばしば提案されるが、先ほどの例とは逆に実際に登用された外部の人材が企業における活動経験等を含めて組織運営においては相応しい人材であったとしても、各非営利組織のミッションを達成するための特定の活動(スポーツ、文化、芸術、地域社会発展等)についての十分な知見を持ち合わせていないという事になると、やはり各領域における専門家と協力して効果的な事業運営を行うことは難しくなるだろう¹⁰。非営利組織において企業とは異なる環境下で組織の内部の状況に精通した内部監査人によるアシュアランスとアドバイスは、非営

利組織内の当該分野の専門家と外部の役員の持つ多様な知見を融合させる上で必要な役割を果たすことになると考えられる。

さらに非営利組織における内部監査に期待されるのは、デュアル・レポーティングラインの構築という役割である。例えば図表4において示されているように公益社団法人は職員数9人以下の小規模な法人が多く存在する。

そのため、理事長や特定の職員に業務執行の権限が集中する可能性が起りやすい土壌が存在することが指摘できる¹¹。例えば、図表1において取り上げたテコンドー協会の事例においては、法人の作成する帳簿外の資金の流れが存在し、代表理事個人の財布と法人の会計区分がされておらず、交付された補助金が適正に管理されていないという問題が起きていた。さらにこの法人の場合には、一般法人法で社員に認められている社員総会における議決権の行使を不当に認めないといったことも起きており、いわば、法人の運営トップが主導する形で不適切な運営が行われていたことになる。

このテコンドー協会の事例は極端な例であるにせよ、小規模な組織においては、運営のトップや特定の職員の不正行為に対するチェックが十分に行われない状況が考えられる。そこで、内部監査の過程で判明した問題点を運営のトップの他に理事会や監事といった機関に直接報告されるようなデュアル・リポーティングラインの構築が、ガバナンス強化において重要な意味を持つと考えられる¹²。

小規模な非営利組織において独立した内部監査

部門を置くことは必ずしも現実的ではないかもしれないが、鳥羽（2007、274-275頁）において指摘されているように、内部監査機能を独立した組織ではなく、経理部といったスタッフ部門の中で遂行することは可能であり、企業規模が小さな段階では、どこかの組織の中の一部門が業務監査を兼ねることができるとされている。このように考えるならば、非営利組織の内部統制を充実させる上で内部監査を積極的に活用する余地を多くの非営利組織は有しているといえる。

非営利組織のガバナンス強化のために執行の枠組みの中で行われる内部監査は、「守りのガバナンス」のみならず「攻めのガバナンス」によりミッションの達成と社会に対する責任の履行において積極的な推進力を非営利組織に与えることができると期待できる。

5. むすびにかえて

本論文においては、公益法人をはじめとする非営利組織が社会に期待される責任を果たすためにガバナンスを強化する必要性を指摘し、ガバナンスの中核概念である内部統制の視点から内部監査が非営利組織のガバナンスの強化において果たす役割について検討を行った。

ガバナンスの強化に向けての議論においては、内部統制全体の改善の議論が必要であるにもかかわらず、公益法人制度を巡る非営利組織のガバナンス強化の議論においては会計監査人の設置範囲の拡大や外部人材の積極活用といった局地的な議論が先行している。とりわけ、内部統制システムにおいて執行の監督機能である内部監査人の果た

図表4 公益社団法人の職員数規模

法人数	平均値 (人)	中央値 (人)	0人	1人	2～9人	10～49人	50～99人	100人以上
4175	20.1	5	180 (4.3%)	450 (10.8%)	2430 (58.2%)	926 (22.2%)	102 (2.4%)	87 (2.1%)

出典：内閣府（2021、14頁）をもとに作成。

す役割を埒外に置いてのガバナンス強化の議論には限界があるといえる。

現状の非営利組織のガバナンスを巡る議論は、いかに組織や運営者の法令を遵守させて適切な運営を行わせるかという点を議論の出発点とする、いわば「守りのガバナンス」を強化する視点からの議論が多く見られるが、そもそも法令を遵守し不正を防止しながら非営利組織が活動を行うのは、いわばその社会的機能として当然の話であり、それだけでは社会に対する責任を十分に果たしているとはいえない。非営利組織はそのミッションを達成することが社会から期待されているのであり、その実行のためにいわば「攻めのガバナンス」が本来意識されてしかるべきであるといえる。

非営利組織の特徴や我が国における現状を考えたときに内部監査が、非営利組織が法令遵守を大前提とした上でミッションを達成するという組織の目的に向けて積極的に推進力を与えることになると期待できる。

非営利組織において内部監査を有効活用するための具体的な課題として、既述のように小規模な組織が多い非営利組織において、コストベネフィットを考慮した上でどのような組織の設計が考えられるか、また営利組織とは異なる活動の目的を有する非営利組織のミッションの達成という目標および社会に対する信頼確保に資するための内部監査人の人材確保・人材育成をどのように行っていくかという点が挙げられる。これらの実際的な問題についての検討は、今後の検討課題としたい。

注

¹ 2008年の公益法人制度改革前の旧制度において、公益法人を設立する場合にはその組織は、非営利性および活動の公益性という2つの要件を兼ね備えている必要性があった。活動の公益性の判断は主務官庁により行われていたため、

許可主義のもと、法人の設立は簡便ではなかった。そこで、非営利性の判断と公益性の判断を切り離し、非営利活動を行う組織の法人格の取得が容易に行えるように制度改革が行われた。その結果、現行の公益法人制度においては、準則主義により一般法人を設立した後、法人の申請にもとづく、公益認定等委員会による公益認定を経て公益法人としての活動が認められるようになった。

² 一例として日本公認会計士協会（2019）における議論を参照。

³ 例えば Salamon and Anheier（1997）等を参照。

⁴ 例えば、学校であれば教育サービスの提供が、慈善団体であれば経済的に困窮しているサービス利用者に対する支援が、スポーツ団体であればその競技の普及等が非営利組織のミッションになる。

⁵ 実際には我が国の法人税法上、一部の一般法人のように優遇税制の恩恵をほとんど受けていない法人も存在する。しかしながら、そのような法人は制度上非営利性が徹底されているとはいいがたく、本論文が検討の対象として想定する非営利組織に当てはまらないと考えることができる。

⁶ 伊豫田ほか（2019）等を参照。

⁷ 現行制度において企業の運営者（取締役等）の業務を監査する役割を担っている機関として、監査役や監査等委員を設置するという仕組みが混在している。しかしながら、運営者に対する監査という本質的な役割に注目した本論文においては、これらを監査役等と表現する。なお、このような分類の意義については八田（2017）を参照。

⁸ 近年の例でいえば、公益法人の不祥事だけでなく学校法人のガバナンスの強化に向けての議論も、一部の学校法人の不祥事に端を発する社会に対しての信頼回復という視点が議論の出発点

となっているケースが多く見られる。

⁹ 当該資料においては、スポーツ選手または指導者としての高い実績が認められている者を指している。

¹⁰ このような状況が放置されると外部から登用された役員が十分に組織の運営に参加できずその役割が形骸化することや、逆に外部の役員が組織の実態に合った運営を行えずに組織内で蓄積された専門的な知見がミッションの達成のために十分活かされないという状況が考えられる。

¹¹ 実際、先述のスポーツ庁（2021）においても指摘されていたように、特定の役員や職員への過度な偏重が不適切な組織運営を招いた要因として挙げられていた。

¹² コーポレート・ガバナンスにおけるデュアル・レポーティングラインの構築の意義についての分析については兼田（2021）等を参照した。

※本論文は一般社団法人日本内部監査協会 2019 年度研究助成「公益法人への企業内部監査システムの応用可能性についての検討」による研究成果の一部であり、2022 年 3 月 26 日に行われた第 2 回内部監査学術研究発表大会研究助成対象者報告において発表した内容を加筆修正したものです。このような貴重な研究の機会を与えて頂きましたことにつきまして関係各位に厚く御礼申し上げます。

参考文献

Salamon, L.M. and H.K. Anheier (1997) Defining the nonprofit sector: A Cross-national Analysis (Johns Hopkins NonProfit Sector Series). Manchester University Press.

Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO) (2013) Internal Control - Integrated Framework (八田進二・箱田順哉監訳、日本内部統制研究会・新COSO研究会訳『内部統制の統合的フレー

ムワーク：フレームワーク編』日本公認会計士協会出版局、2014年)。

伊豫田隆俊・松本祥尚・林 隆敏 (2019)『ベーシック監査論 (八訂版)』同文館出版。

兼田克幸 (2021)「コーポレート・ガバナンスの強化と内部監査」野田 博・大杉謙一・小宮靖毅編『商事立法における近時の発展と展望：丸山秀平先生古稀記念論文集』100-129 頁。

楠木 健 (2010)『ストーリーとしての競争戦略：優れた戦略の条件』東洋経済新報社。

公益法人のガバナンスの更なる強化等に関する有識者会議 (2021)「公益法人のガバナンスの更なる強化等のために (最終とりまとめ)」12 月、内閣府 [<https://public-comment.e-gov.go.jp/servlet/PcmFileDownload?seqNo=0000212177>] (2022 年 7 月 27 日閲覧)。

スポーツ庁 (2019)「スポーツ団体ガバナンスコード〈中央競技団体向け〉」6 月 10 日 [https://www.mext.go.jp/sports/content/1420887_1.pdf] (2022 年 7 月 27 日閲覧)。

鳥羽至英 (2007)『内部統制の理論と制度：執行・監督・監査の視点から』国元書房。

鳥羽至英 (2009)『財務諸表監査：理論と制度 発展編』国元書房。

内閣府 (2016)「公益法人の各機関の役割と責任」 [https://www.koeki-info.go.jp/administration/pdf/no4_02-02_yakuwari_sekinin.pdf] (2022 年 7 月 27 日閲覧)。

内閣府 (2021)「令和 2 年 公益法人の概況及び公益認定等委員会の活動報告」12 月 10 日 [https://www.koeki-info.go.jp/outline/pdf/2020_00_gaiyou.pdf] (2022 年 7 月 27 日閲覧)。

日本公認会計士協会 (2019)「非営利組織における財務報告の検討：財務報告の基礎概念・モデル会計基準の提案」7 月 18 日 [https://jicpa.or.jp/specialized_field/20190731iub.html]

- (2022年7月27日閲覧)。
- 日本内部監査協会(2014)「内部監査基準」5月23日。
- 八田進二(2015)「ガバナンス改革をめぐる課題と内部統制問題」『会計検査研究』第52巻、5-10頁。
- 八田進二(2017)「三様監査の誤解を解く」『月刊監査研究』第43巻第5号、1-16頁。
- 藤井秀樹(2012)「特集にあたって：研究の背景と課題(特集 非営利組織のアカウントビリティとガバナンス)」『経済論叢』(京都大学)第186巻第1号、1-5頁。
- 古市雄一郎(2022)「公益法人のガバナンスについての検討」『研究年報』(大原大学院大学)第16号、93-105頁。
- 堀田和宏(2012)「アカウントビリティの概念(特集 非営利組織のアカウントビリティとガバナンス)」『経済論叢』(京都大学)第186巻第1号、8-21頁。

古市 雄一郎

大原大学院大会計研究科 教授



横浜国立大学大学院国際社会科学科を経て2009年4月より福山大学経済学部専任講師、2014年4月より大原大学院大会計研究科准教授、2021年4月より現職。専攻は財務会計、非営利組織会計、非営利組織制度論。

特別講演

学校法人ガバナンス改革会議

「学校法人ガバナンスの抜本的改革と強化の具体策」に関して

増田 宏一

「学校法人ガバナンス改革会議」座長
日本公認会計士協会相談役

皆さんこんにちは。ただいまご紹介いただきました増田でございます。本日、第2回内部監査学術研究発表大会にお招きいただきましてありがとうございます。

私は現在の文部科学省（以下、文科省）の学校法人ガバナンス改革会議（以下、ガバナンス改革会議）の座長を、この3月いっぱい務めさせていただいております。学校法人ガバナンスの抜本的改革と強化の具体策につきまして、ガバナンス改革会議において審議されて答申したのについてお話しいたします。

それでは最初の目次をご覧くださいと思います。

1. ガバナンス改革会議設置の経緯と趣旨
2. 改革会議の検討事項
3. 改革会議提言の概要
4. ガバナンス改革会議提言のその後（資料）関連新聞記事

本日お話しする内容は、ガバナンス改革会議設置の経緯と趣旨、改革会議の検討事項、改革会議提言の概要、ガバナンス改革会議提言のその後、資料としまして、関連新聞記事¹を掲載してござ

います。

本日はこの後、八田進二先生、久保利英明先生と私の鼎談会が予定されており、その中でガバナンス改革会議提言の具体的な内容についてはお話しすることになると思いますので、私はなぜ今回、こういう形で私立学校法の改正問題についてガバナンス改革会議で審議が行われたかということについて、その経緯や趣旨を中心にお話ししたいと思います。

1. ガバナンス改革会議設置の経緯と趣旨

大学法人は国立大学法人を除きましても、全国に600校以上ございます。大学法人を運営している学校法人の中でも、文部科学大臣所轄のものと都道府県知事所轄のものがございます。それに加えて約8,000校に及ぶ幼稚園等も、私立学校法（以下、私学法）で規定されているわけです。

私学法というのは何かといいますと、一般の企業等の会社法に該当するのではないかと思います。慶応義塾大学、早稲田大学といった規模が大きな大学から小さな幼稚園まで規定するというのが私学法ですけれども、会社法もご存知のようにグローバルなトヨタや、中小企業、町の八百屋さ

んも適用を受けることになっています。

私学法をなぜ改正することになったのかお話しします。その背景にはやはり、いろいろな不祥事の続発があります。ご存知だと思いますけれども、昨年（2021年）は日本大学や、大阪観光大学を運営している明浄学院といった学校法人において、特に理事長が懲役になったという記事が新聞に出ていました。2019年、自由民主党（以下、自民党）内の行政改革推進本部で同様な不祥事が取り上げられて、今回議論になるような私学のガバナンス改革をしていかないといけないのではないかということになりました。それが私学法再改正の始まりだと聞いております。

さらに、不祥事だけではなくて、日本の大学そのものの評価ランクが世界的に見ても非常に低下しているという背景もあります。お隣の中国や韓国に比べても落ちてきているのではないかということですし、少子化という問題もございまして、定員割れの大学がどんどん増えてきている状況にあります。結局、大学そのものの存立基盤も問題になってくるとい状況にもあると聞いております。この議論が始まるもっと以前、令和元年に監事の権限の強化を目的に今の私学法の改正が行われましたが、その効果が思ったほど出て来ないという背景もあったようです。

そして、2019年6月21日にいわゆる骨太方針2019として「経済財政運営と改革の基本方針2019」が閣議決定され、2020年1月から文科省において、学校法人のガバナンスに関する有識者会議（以下、有識者会議）が設置、2021年3月に報告がされました。その後、2021年6月に我々のガバナンス改革会議が設置されまして、12月にその答申を行いました。そしてご承知のように、今年（2022年）の1月から学校法人制度改革特別委員会（以下、特別委員会）と称するものが始まりました。この2年と少しの間にこういった有識者会議等が3回にわたって設置・議論されたこと

が大きな流れとしてございます。

それでは、時間の許す限り以上のことについて詳細をお話しさせていただこうと思います。

（1）2019年6月28日自由民主党行政改革推進本部「公益法人等のガバナンス改革検討チームの提言とりまとめ」

先ほど少し触れましたけれども、2019年6月28日、自民党内の行政改革推進本部にある公益法人等のガバナンス改革検討チームで、提言がとりまとめられました。学校法人は、主たる事業において法人税は非課税、みなし寄附金制度等もあり、教育事業用固定資産は非課税、寄付税制ありといった税制優遇を受けています。加えて、国や地方公共団体から補助金を受けているという状況にあります。公益法人、社会福祉法人等でも同様に複数の不祥事が発生して公益法人法制等の改革がなされておりまして、学校法人のガバナンスの不全が疑われる事態が生じているということで、国民から厳しい批判があったと改革推進本部の提言の中に学校法人のガバナンス改革の必要性が記載されています。

（2）「学校法人のガバナンスに関する有識者会議」の設置と報告

それではどういう対応をしていくかということになりました。有識者会議を設置して、そこで検討してもらおうということになりました。これは前の前の内閣（安倍内閣）によって、2019年6月21日に「経済財政運営と改革の基本方針2019」が閣議決定され、新公益法人制度の発足から10年が経過したことから、公益法人の活動の状況等を踏まえ、公益法人のガバナンスのあり方等について必要な検討を行うことになりました。さらに、公益法人としての学校法人制度についても、社会福祉法人制度改革や公益社団・財団法人制度の改革を踏まえ、同等のガバナンス機能

が発揮できる制度改正のため、速やかに検討を行うということとなりました。

そして、これを受けて文科省において2019年12月20日に高等教育局私学部長決定で、有識者会議が発足し、先ほど申し上げましたように昨年の3月19日に報告書が提言されました。ここでは学校法人のガバナンスの発揮に向けた今後の取組みの基本的な方向性ということで、法律の基本ベースになるようなところまでは提言していなかったということです。

(3)「学校法人ガバナンス改革会議」の設置とその趣旨

ガバナンス改革会議の設置とその趣旨についてお話しします。昨年の6月18日に「経済財政運営と改革の基本方針2021」（骨太方針2021）が閣議決定され、それに基づきましてガバナンス改革会議を設置することになりました。ここで私は座長を務めております。

公益法人としての各種免税と税制上の優遇を受けることにより、国民から隠れた補助金（tax expenditure）を享受する学校法人制度について、社会福祉法人制度改革、公益社団・財団法人制度の改革を踏まえ、それらと同等のガバナンス機能が確実に発揮できる制度改正のため、文部科学大臣直属の会議として文部科学事務次官決定により外部有識者で構成される会議を新たに設置し、学校法人ガバナンス改革案の策定を趣旨としています。検討結果は他の審議会等を経ずに、直接大臣に報告することになっておりました。

図1

1.ガバナンス改革会議設置の経緯と趣旨

(4)「有識者会議」及び「ガバナンス改革会議」の委員構成、開催状況、ヒアリング等の審議の概況

- 有識者会議
 私立大学理事長2名、前理事長1名、学識経験者5名、弁護士、公認会計士各1名
 合計10名 会議開催回数 11回
 私学関係者等からのヒアリング4回
- ガバナンス改革会議（有識者会議から継続4名重任）
 私立大学前理事長及び元理事長各1名、学識経験者5名、弁護士3名、公認会計士2名 合計12名 会議開催回数 11回
 私学関係者等からの3回のヒアリング及び文科省の「指導について」ヒアリング

6

(4)「有識者会議」および「ガバナンス改革会議」の委員構成、開催状況、ヒアリング等の審議の概況

こういった有識者会議、ガバナンス改革会議の委員構成や開催状況、ヒアリング等の状況については、詳しくは報告書にもございますし、この後の鼎談で八田先生にもお話いただけると思いますので、そちらを参考にさせていただきたいと思います。私は簡単に、有識者会議とガバナンス改革会議の構成等についてお話ししておきたいと思いません（図1）。

有識者会議のほうは私立大学の現役の理事長さんが2人、前理事長さんが1人、それから学者の方、公認会計士、弁護士の方の合計10人で会議を行いまして、ここでは11回の開催がされております。この席でも私学関係者等からのヒアリングが4回行われました。

我々のガバナンス改革会議でも、私立大学の前理事長の方と元理事長の方各1名、それから学識経験者の方、弁護士、会計士の合計10人で、11回の開催をしております。ここでも私学関係者等のヒアリングを行ってございまして、加えて文科省の「指導について」のヒアリングも行ったところです。

有識者会議やガバナンス改革会議では、短い期間でしたけれども、非常に濃厚な議論が熱心に行

われたということを申し上げておきたいと思いません。一方、私学関係者から「ヒアリングは十分聞いてもらえなかった」という意見もございましたけれども、それどころかヒアリングは十分行っていますし、私学関係者も各会議のメンバーに入っていたということを申し上げておきたいと思いません。また、ガバナンス改革会議も、有識者会議から継続した方が4名おられまして、その方たちも熱心に審議をしていただいたということをご報告しておきたいと思いません。

2. 改革会議の検討事項

ガバナンス改革会議において、どのような議論をしたかについて申し上げたいと思いません。有識者会議で昨年3月、「学校法人のガバナンスの発揮に向けた今後の取組の基本的な方向性について」という報告が出されました。ガバナンス改革会議ではこれをベースにしまして、ガバナンスの抜本強化の具体的提案ということで、私学法の法案の改正にそのまま受け入れられるようなものをつくっていかうと検討したわけです。

我々の会議に求められていた検討事項は、大きく分けて3つございまして、(1)新法人制度の改革案、(2)規模等に応じた取扱い、これを受けて(3)「ガバナンス・コード」の抜本改革も提案するとなっております。(1)と(2)の提言を出したところで、年内にできればガバナンス・コードの抜本改革についても取り組んでいこうとしていたということになります。

(1) 新法人制度の改革案

改革会議の検討事項を個別に申し上げていきます。新法人制度の改革案の基本的な考え方でありますが、まず1番目に社会福祉法人や他の公益法人と同等のガバナンス機能を発揮する機関設計のあり方を目指す、2番目に社会福祉法人や公益法人と同等のガバナンス機能を発揮するため機関の

役割と権限・責任の見直しを行う、ということでございます。

(2) 規模等に応じた取扱い

①会計監査人、内部統制システム等の義務付けや代替措置の在り方

先ほど申し上げましたように、すべての大学法人を含む大規模な学校法人から幼稚園まで、私学法の適用範囲になります。そこで、ガバナンスについてもそれなりに規模に応じた取扱いをするのがよいということでございます。

基本的にはすべての学校法人等に適用するのが望ましいわけですが、その中でも特に会計監査人の設置や内部統制システムについては、一定規模以上の法人については義務付けすることとしています。

②簡素化する事項の整理

義務付けできないところについては簡略なものにするということも当然考えられますし、そうしたシステムが特別必要もない規模、例えば幼稚園などがそうですけれども、そういった法人については設置しなくても済むということもあると思います。こういった整理が行われました。

③財務書類の一般閲覧・公表（都道府県所轄法人）

これは学校ごとに取り組んでいるところもありますけれども、一定のひな形に基づいたもので公表するのがよいのではないだろうかということ、規模に応じた取扱いを考えていくことになりました。

④個人立幼稚園に対する規律

また、法人ではありませんけれども、個人立の幼稚園に対する規律等についても検討する必要がありますだろうということになりました。規模等に応じた取扱いをどうするか、政省令やソフトローで

行っていったらどうかということになったと
ております。

(3) 「ガバナンス・コード」の抜本改革

私学法改正の提言が審議終了した後にガバナ
ンス・コードの抜本的改革を行っていかうとい
うことになりました。求められていたのはコンプライ
オア・エクスプレイン方式への移行や、事業報告
書を通じたガバナンス情報の開示、あるいはコー
ポレートガバナンス・コードの改訂を踏まえた対
応です。会社関係のコーポレートガバナンス・コー
ドもどんどん変わってきていますので、それを踏
まえて学校法人においてのガバナンス・コードも
改訂していく必要があるだろうということござ
います。

それから、各団体の取組み、法人のベストプラ
クティスを出して、それをフォローアップしてい
こうということございました。

3. 改革会議提言の概要

(1) ガバナンス改革会議設置の経緯、趣旨

ガバナンス改革会議自体の提言は昨年12月に
行ったわけですが、そこまでの経緯につい
ては先ほど申し上げたとおりです。

(2) 新法人制度の改革案（新たな学校法人 の機関設計）

新法人制度において我々が提言した基本的な部
分について少しお話しておきたいと思いま
す。

現在、実際の学校法人の運営はどうなってい
るかといいますと、理事会、理事が中心となっ
て執行から監督まですべて行う形になってお
ります。私学法の上で役員とされている者は
理事と監事になっておりまして、ほかに評
議員というものがありますけれども、これは
役員ではありません。特に評議員につい
ては現在、いわゆる諮問委員会的な役割と
議決機関の役割、その両方が併存してい

るような状況です。そこで、我々のほうでは
評議員会に対して、特に議決機関としての
役割、監督機関としての役割を求めたとい
うこととさせていただきます。

最初に、今回の提言の中の前文にも書いて
ありますが、特に「教学の自治」というもの
が十分尊重されるべきであるが、適時・適
切な情報開示により十分な説明がなされ、
「教学の責任を果たしている」ことについ
て社会的な理解が得られていることが重要
です。

2つめに、学校法人経営は評議員会による
業務の基本方針の決定、理事・理事会の業
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
ます。ここが今回の提言の肝になってい
るところだと思います。つまり、業務執行
と監視・監督の機能、役割を明確に区別
すること。いわゆる権限を分割して、その
機能を十分に発揮できるようにしようで
はないかということ。理事会については
業務執行を強力に遂行していただくとい
うこととさせていただきますけれども、
評議員会というのは、現状は諮問委員
会的なものと議決機関的なものとの両
方が併存している会議体ですので、評
議員会には監督をしっかりやらせら
う、監事・会計監査人にはしっかり
監視してもらおう、というようには
っきりその役割を分けてガバナ
ンスを確立して、実際に運営がうま
くいくようにやっていったらよい
のではないかと考えたわけです。
ご承知のようによく言われること
ですが、執行がアクセルだとすれば
監督はブレーキにたとえられると思
います。監督する人を運転手にたと
えると、しっかりしたスピードを出
すためには、アクセルをぎゅっと踏
んだときにきちんとしたブレーキも
踏める状況にするのがよいのでは
ないかと、我々としては求めていた
わけでございます。

3つめに、先ほど少し申し上げました
けれども、グローバルな時代にあって
日本の大学の国際的な

評価の低下、少子高齢化に伴う大学進学希望者の減少により、入学定員割れの大学の増加など、学校法人経営を取り巻く環境は厳しく、今後は統廃合を含めた大胆かつ機動的な執行が求められます。先ほど申し上げたように、ぎゅっとアクセルを踏むにしても、やはり強力なブレーキがなければ止められませんので、きちんとしたガバナンス体制の構築が求められるということを言っております。

最後に、理事長、理事、学長などの執行部門が機動性を持って執行する一方で、独善に陥ることなく広く社会にその姿勢を理解されるためには、評議員・監事・会計監査人などのその他の公益法人並みのガバナンスが効く諸機関が設置され、監視・監督の体制が十分に強化される必要があるということを、我々としては求めているわけです。

新法人制度の改革案ということで、これまで申し上げましたような考え方で、①～⑦の新たな学校法人の機関設計の全体像を示しました。

- ①機関設計の全体像
- ②評議員・評議員会
- ③理事・理事会
- ④監事
- ⑤会計監査人
- ⑥内部統制システム
- ⑦事業活動実態に関する情報開示
- ⑧定款等その他の事項

②～⑦が非常に重要なところであり、提言の中で具体的に説明しています。

(3) 規模に応じた取扱い

新法人制度の改革案は、先ほどお示した(2)に記載する全事項について、文部科学大臣所轄学校法人、大学、短期大学及び高等専門学校を設置している学校法人に対しては原則として適用することになっています。都道府県知事所轄等につい

ては①～④および⑧の事項は原則適用し、⑤～⑦は社会的な重要性和影響度を勘案して一定規模の法人に適用するというようになっております。

4. ガバナンス改革会議提言のその後

さて、もう時間が迫ってきましたので最後に、ガバナンス改革会議の報告が行われたその後についてお話しします。今年1月6日、文科省において大学設置・学校法人審議会 学校法人分科会の下に、学校法人制度改革特別委員会(以下、特別委員会)を設置しまして、次のような趣旨と体制で審議を始めました。

(1) 趣旨

学校法人のガバナンスの強化に向けた私立学校法の改正の方向性について、私立学校関係団体の代表者及び有識者と協議し、その合意形成を図るため、学校法人分科会運営規則 第7条第1項に基づき設置する、となっておりました。

(2) 委員の構成

委員の構成ですけれども、学校法人の関係者中心の委員会構成になっているということを申し上げておきたいと思います。特別委員会の委員は、学校法人分科会の承認した正委員3名、特別委員3名で、こちらは大体が有識者になるわけですが、それ以外の7名は、私立学校団体の代表者をはじめとする審議事項に関連の深い団体の方々が入っているということでございます。言ってみれば、私学団体のいろいろな話をヒアリングするという形がガバナンス改革会議等では十分に行われなかったということで、特別委員会で審議をしようということになったようです。

(3) 協議事項

協議事項としては以下のとおりです。

- ・理事、監事及び評議員の選解任、資格、権限

について

- ・ 理事長の選定解職等について
- ・ 会計監査人の設置について
- ・ 内部統制システムの整備について
- ・ 子法人の扱いについて
- ・ 過料・刑事罰の在り方について
- ・ その他

(4) 特別委員会の審議の状況

審議の状況ですけれども、ついこの間、3月22日まで6回にわたって会議が行われまして、報告書ができたと聞いております。内容については、我々からしますと相当ガバナンス改革会議の提言の内容が骨抜きにされたといえますか、あまりきちんと取り入れてもらっていなかったのではないかとこのところでは。ただ、会計監査人の設置や、あるいは内部統制組織の義務化といったものについては一応入っておりますし、それなりの効果はあったと思いますけれども、残念なことに根本的なところが欠けていると…。

例えば、この後の鼎談でも話が出てくると思いますけれども、理事の選任等について、我々は議決機関、監督機関としての評議員会に選解任をすることを求めたわけですが、しかし、特別委員会においてはそうではなくて、選定機関でやることになっておりまして、これは実質的に今までのガバナンス体制と変わり映えがしない、ほとんど同じ状況ではないかと言えらるわけでございます。評議員会で、例えば監事等の選任を行うということになっておりますけれども、評議員の選任についても理事会枠というものを作って、理事会から評議員を推薦して選任することができるような話になっておりますので、理事長は自分の気に入った人を評議員に選任して、監事の選任・解任

のほうも同じ状況になってしまうおそれがあるのではないかということをおそれている次第でございます。そういった意味で、一步進んだという評価もできると思いますけれども、我々がガバナンス改革会議の提言から見ますとだいぶ後退したというイメージを持っております。

これから学校法人のガバナンス改革についての法案ができて、パブリックコメントにかけるかどうかはわかりませんが、国会に提出・審議がされていくんだらうと思っております。特別委員会そのものは、どちらかといいますと我々のガバナンス改革会議とは違ひまして、利害関係者が中心の会議ですので、まとめ役の座長の方もだいぶ苦労されて、この3か月の間取り組まれたのではないかと考えております。

少し早口で申し訳なかったですけれども、時間が限られておりますので足早にお話をさせていただきました。この後の鼎談でまたいろいろとお話をさせていただく機会もあるかと思っておりますので、私の話はこのあたりで終わりにさせていただきたいと思っております。ご静聴ありがとうございました。

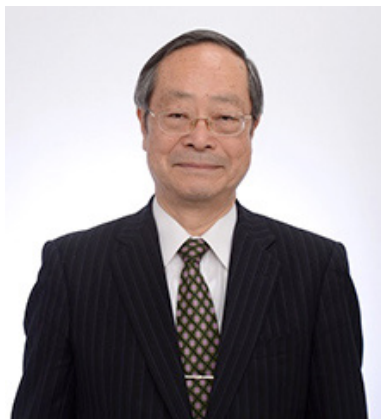
注

- ¹ ① 「統治改革、執行と監督分離を私学側の批判、誤解多く」『日本経済新聞』2022年1月18日、朝刊、27頁。
- ② 「理事会に権限集中 歯止め（論点スペシャル：私大ガバナンス改革 迷走）」『読売新聞』2022年1月20日、朝刊、11頁。
- ③ 「私の視点：私学のガバナンス改革提言 骨抜きの懸念」『朝日新聞』2022年1月25日、朝刊、13頁。

増田 宏一

「学校法人ガバナンス改革会議」座長

日本公認会計士協会相談役



現職

- ・文部科学省 学校法人ガバナンス改革会議座長
- ・日本公認会計士協会 相談役
- ・第一生命ホールディングス株式会社 社外取締役（監査等委員）
- ・株式会社第四北越フィナンシャルグループ 社外取締役（監査等委員）

略歴

- ・1969年公認会計士登録 1992年 監査法人朝日新和会計社（現有限責任あずさ監査法人）代表社員
- ・2007年 日本公認会計士協会会長
- ・2010年 会長退任以降NKSJ（現SONPO）ホールディングス株式会社社外監査役、エーザイ株式会社社外取締役（監査委員長）など数社の社外役員を務める。その間、日本取引所自主規制法人理事、公益法人財務会計基準機構理事、評議員、評議員会議長、公益法人日本生産性本部評議員、金融庁金融審議会専門委員などを務める。

特別鼎談会

学校法人のガバナンスを考える

増田 宏一

「学校法人ガバナンス改革会議」座長
日本公認会計士協会相談役

久保利 英明

「学校法人のガバナンス改革を考える会」発起人代表
日比谷パーク法律事務所代表弁護士

八田 進二

大原大学院大学会計研究科教授
青山学院大学名誉教授

八田 皆さんこんにちは。学術研究発表大会最後の時間で、学校法人のガバナンスを考えるということで、先ほど講演をしていただきました増田先生と、同じ学校法人ガバナンス改革会議（以下、ガバナンス改革会議）のメンバーになっておられました久保利弁護士、そして私、八田の3名で、鼎談を始めたいと思います。時間配分もありますので、私が進行を務めさせていただきます。

既に皆様方には事前に今日の資料をお送りしていると思います。今日は直接取り上げませんが、私の所属大学で今年（2022年3月）刊行されました紀要論文¹についても、参考として皆様方にお読みいただけるようにしております。先ほど増田先生からご紹介がありましたように、学校法人のガバナンス改革については、今回の学校法人制度改革特別委員会（以下、特別委員会）を含めると3回にわたって議論の場が設置されてきました。もう2年半にわたって、十分な時間がかけられて議論されました。そのうちの2つの会議に私も参画しております。後でお話にも出てまいります、昨年(2021

年) 12月にガバナンス改革会議で作成された報告書が必ずしも十分に取り上げられないで、振り出しに戻るような形で特別委員会が始まったという、私にしてみればガバナンス改革会議終了までの2年を超える期間は一体何だったのかという気持ちになるぐらいの寂しさを覚えるわけです。したがってそのことだけでも歴史的に残しておきたいという気持ちがありましたので、私が参加した2つの会議の議論をまとめた論文を寄稿したわけです。ご関心のある向きはお読みいただければと思います。

この論文を読むとわかりますが、最後にも書いておきましたように、学校法人のガバナンス問題に真正面から取り組むために、これまでのようなやり方は駄目だと。やはり、文部科学省（以下、文科省）主導型で適切に行えるかどうかという危惧もありまして、今日ご参加いただいています久保利先生を中心に、学校法人のガバナンス改革を考える会（以下、ガバナンスを考える会）という民間有志の会が立ち上げられました。国家的な財産も投入される教育機関に対して、国を挙げて真摯に取り組まないといけません。

それは単にお金の問題だけではなくて、教育の質、研究の質といったものに非常に大きな影響をもたらしてしまうのではないかと。こういった背景があって考える会を立ち上げて、今まさに活動が始まったわけです。

最初に、このガバナンスを考える会設置の趣旨と、今どんな取組みをしているのかということ、代表の久保利先生からご説明いただきたいと思います。よろしくお願いします。

久保利 「学校法人ガバナンス改革会議」のメンバーでした。この会議は増田座長の下で2021年12月3日報告書をまとめました。ところが、それが突然、我々が大臣に提出した報告書の取り扱いが迷走しはじめました。「骨太の方針に乗せる学校法人法原案を作れ」と諮問されて

作ったのに棚上げされて、新しく設置された特別委員会というところで議論されると…。そこは、利害関係者である学校法人関係者が7名も入り、有識者等が6名という、過半数を学校法人関係者が占めるという会議体で、これは委員会ショッピング、意見書ショッピングではないでしょうか。

日本の教育の大半を背負っている私学ですが、世界のランキングでいうと慶應義塾大学、早稲田大学であっても601-800位、801-1000位というところまで下がっています。東京大学はかつて10位以内に入っておりましたが、今では35位、京都大学も61位、という寂しい状況であります²。国立は全体から見れば頑張っているのかもしれませんが、それに対して一番学生数も多く重要な私学は何をしているの

かと考えまして、ガバナンスを考える会を立ち上げました。

スライドに今出ている委員（図1）は全員、もともとガバナンス改革会議のメンバーであった人たちです。委員が7名、事務局長の弁護士が1名、そして、ガバナンスについての有識者からもう一度いろいろな意見をいただきたいと考えまして、日本でガバナンスと言えればこの人しかいないという宮内義彦さん、齊藤惇さんのお二人にお声をかけましたところ、それは大変重要だということでお入りいただくことになりました。それから坂東眞理子先生は昭和女子大学の理事長兼総長でありますけれども、「それはあなた達、いいことを一生懸命やっているのに、そんなわけのわからない骨抜きは困るわよ」ということでお入りいただきました。藤沼亜起先生は公認会計士協会の元会長で、今は相談役です。北城恪太郎さんはガバナンス改革会議の前身である学校法人のガバナンスに関する有識者

図1

**「学校法人のガバナンス改革を考える会」発起人
(学校法人ガバナンス改革会議委員)**

 久保利 英明(発起人代表) 日比谷パーク法律事務所 弁護士	 石井 尚子 桜通り法律事務所 弁護士	 岡田 隆治 公益社団法人 日本監査役協会 元会長	 酒井 邦彦 TMI総合法律事務所 顧問弁護士
 野村 修也 中央大学法科大学院 教授	 八田 進二 大原大学院大学 教授	 増田 宏一 日本公認会計士協会 相談役	 小川 尚史(事務局長) 日比谷パーク法律事務所 弁護士

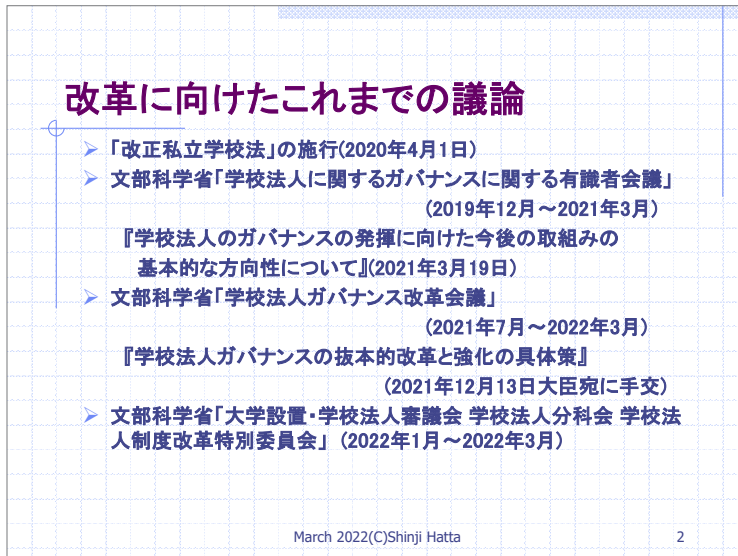
HIBIYA PARK LAW OFFICES 3

「学校法人のガバナンス改革を考える会」発起人(有識者)

 宮内 義彦 オリックス シニア・チェアマン	 齊藤 惇 KKRジャパン/ KKR Global Institute シニアフェロー	
 坂東 眞理子 昭和女子大学 理事長・総長	 藤沼 亜起 日本公認会計士協会 相談役	 北城 恪太郎 日本アイ・ビー・エム 名誉相談役

HIBIYA PARK LAW OFFICES 4

図2



んが、今日の鼎談の本題に入ります。これまでの学校法人改革についての経緯は、先ほどの増田先生のご講演の中で触れられていますので、私のほうで資料は示していますけれども、ざっと見ていただければと思います(図2)。私立学校法(以下、私学法)の改正が行われて、令和元年に施行になったわけですが、いまだ中途半端な改革になっていたということです。そのときのキーワードが、いわゆる公益法人改革の中でもほかの公益法人、とりわけ社会福祉

会議(以下、有識者会議)のメンバーでもいらっしやいました。かつて国際基督教大学(ICU)の総長、理事長をお務めになった方ですので、学校法人のガバナンスを考える上で非常に適任者であろうとお声がけをして、ご了解を得て入っていただきました。更に文科省のガバナンス改革会議の有識者の大半の方も参加下さいました。図1のメンバーが発起人となり、不肖私が代表として発表役を務めることになったわけであります。

政治・経済のみならず国民生活の基本は人間です。だから教育は大事で、学校法人がどういう学生をどのように教育して、どういう人材を社会に出してくれるのか。これは日本国の将来そのものではないでしょうか。にもかかわらず、今の文科省を中心に、「特別委員会」に利害関係者をたくさん入れて、既得権益を維持するガバナンス不全に後戻りさせてよいのだろうかという懸念がありまして、この団体を設立いたしました。今後、我々としてはさまざまな局面で発起人の意見をまとめて発信していきたいと考えております。

八田 どうもありがとうございます。また後でガバナンス改革会議について触れるかもしれません

法人などは最も遅れているのではないかと、いうものでした。その前には財団や社団に関する改革もありましたが、既にかなりクリーンなガバナンス改革がなされたということが前提としてありました。そのため、大学を中心とする私立学校の改革が周回遅れの状況になっていることを危惧する関係者の方がおられて、直ちに2019年から有識者会議が立ち上げられました。私はここにメンバーとして入りましたが、たまたまこの直後にコロナの感染流行がありましたので、12回の会議のうち、大半がリモート会議でありました。

しかし、メンバーのほぼ半分が現職の学校法人関係者、理事長、場合によっては塾長、つまり利害関係を持つ方々でした。ただ、別途、独立のメンバーが入ったことによって、できあがった報告書はとて多くの議論がなされたのですが、いわゆる両論併記、少しうがった見方をするならば、玉虫色的な報告書になってしまったと思っています。したがって、それが法改正に直結しなかったという恨みがあったことで次に立ち上がったのが、ガバナンス改革会議というわけであります。

これは昨年(2021年)の7月、骨太方針に

基づいて閣議決定されました。はっきりと書いてあるのは、メンバーには利害関係を持った人を入れてはならない、大所高所から国家の安寧、発展を考えながらガバナンスに精通した人を中心に議論してもらいたい、そしてそれができあがったら大臣に直接渡して法改正を行うということ。非常に短い期間ではありましたが、頻度を持って月2回の会議がなされ、12月には報告書が大臣に手渡されました。

本会議の後半の時期に誤った形での情報が発信されたことによって、私立大学関係者がこぞって、反対の狼煙を上げたのです。私も当事者として見ていて、ここまで盛り上がるのかと、新聞紙上でもいろいろな記事になったことを覚えています。そしてそれを踏まえて、どうもこれでは收拾が付かないのではないかとお役所のほうも思ったということで、年明けに今度は特別委員会が作られるという流れになったわけがあります。改革会議の設置の趣旨については先ほどの増田先生のご報告がありましたので割愛します。

では、なぜ学校法人改革が進まないのか。今日の進行のために、主観も踏まえていくつか列挙してきました(図3)。これについて先生方

にコメントをいただきます。まず昨年、学校法人の理事長の暴走や違法行為がありました。ところが、これは例外的な事象で我々には関係ないことだと、ほとんどの学校関係者に危機意識がありません。この議論をしていくと必ず、教育の多様性、自由、教学の自治といったことを御旗に、外部の力、あるいは規制を極力排除したい、それが教育にとってふさわしいのだという意見が寄せられます。しかし、組織が健全に機能するためには、やはり執行業務と監視・監督業務を明確に分けて、そしてきちんと説明責任を果たせるような組織運営がなされなければいけないということです。そういう組織ガバナンスに関する意識が、学校関係者の方々にはほとんどないというのが私の評価であります。

それから、教育はきちんとやっていると言うけれども、本当に責任ある教育ができているか、きちんと情報開示しているのか、あるいは財務上の運営に関して情報開示しているのかと聞くと、「いやいや、そんなことを開示したら却ってレピュテーションリスクが生まれてしまうから」という、時代に逆行するようなご意見もあります。つまり、ディスクロージャーに対しても後ろ向きです。

さらには、これは私が前回の有識者会議のときに申し上げたことですが、旧来は財団法人もそうでしたが、その組織の基本的事項を記載した文書として「寄附行為」というものがあります。これは英語の“endowment”、あるいは“donation act”をこのように訳したのだと思います。そもそもは篤志家が私財を投げ打って、将来の人材のために教育をしてもらいたい、あるいは財団を運営してもらいたい、寄附を行った組織の活動をきちんと

図3

改革会議における主要な論点(1)

- ①学校法人改革が、遅々として、進まない理由
 - 学校法人の理事長等の暴走や違法行為は、例外的な事例に過ぎないとの、危機意識の脆弱さが蔓延。
 - 「教育の自由」「教学の自治」を錦の御旗として、広く社会の信頼を得るに相応しいガバナンス体制への改革には後ろ向き。
 - 「教育責任の履行」に向けた、十分な対策(例えば、適時な情報開示等)を講じてきていない実態。
 - 「寄附行為」の記載事項が、私学の自主性に任されている実態。
 - 私立学校の多様性、特殊性を維持することが大事であり、一律的規制には馴染まない。
 - 国際競争力を喪失した研究レベル、財政的基盤を脅かす少子化等に対する対策等が講じられてきていない(「内からの改革」は困難)。

March 2022(C)Shinji Hatta 4

見届けてもらいたい、そのために評議員と理事に頑張ってもらいたい、という行為を指したものが文書化されたものとして使われています。ここに、私は一番問題があるのではないかと…。寄附行為というものを正しく理解できている一般の人たちがいるのだろうか。

前回の有識者会議であった声ですが、大学関係者の方が「私は最初に大学の理事になったときに、寄附行為とは何だかわからなかった」と。こんなものがまかり通っていて、内向きの議論しかできないのでは、やはり改革はできない。私もそう思います。枝葉末節かもしれませんが、「寄付行為」を「定款」という共通用語に変えなければいけないと議論しています。しかし、学校関係者はこぞって反対します。それには2つの理由があって、1つは歴史的背景があるから、それを重視しなければいけないのだと。もう1つは、目先の利益や短期的な業績を意識するような企業の考え方はふさわしくないから、それを識別するためにも寄附行為は大事だということで、今回もそれが踏襲されようとしているわけです。ここにも、外の目を入れないという非常に内向きな指向が潜在しているのではないかと危惧を覚えるわけです。

それから、学校の場合は多様性があるということで、一律的な法改正に対しては非常に消極的です。ただ、久保利先生もおっしゃったように、我々の目的は学校法人という組織を変えるというよりも日本の教育の水準を高め、教育の信頼性を回復させること、研究レベルを上げること、そして運営上の財政基盤も盤石にすることを考えた上でのガバナンス改革です。となると、内からの改革はもはや困難であり、外から有識者が集まってきちんと議論しなければいけないという状況にあるのかなという気がします。

そこで本題に入ります。ガバナンス改革会議

についての新聞の批判的な記事で必ず書かれているのは、評議員会のあり方であります。現行の評議員会は諮問機関として、大所高所からご意見をいただいて、決定権や決議権を持っているわけではないのだということですが、ガバナンス改革会議ではこれを「最高監督・議決機関」という言葉に変えています。まず、この「最高」という言葉が入ったことによりかなり抵抗があったのではないかとされています。増田先生、先ほどご報告がありましたけれども、この言葉を少しわかりやすく説明していただけますか？

増田 私は、「監督する」という意味で「最高」という言葉が必要なんだろうと思いました。例えば、日本の最大のスーパーガバナンス組織である国家組織の機関である国会は日本の唯一の立法機関で、ここが最高の監督機関だと私は考えております。ご承知のように三権分立となっているわけですが、行政権を持つ総理大臣以下の内閣の仕組みというのは非常に権力があるし、権限もあるし、執行権限が強いわけです。それを監視する司法権を持つ監視機関においても相当の権限はあるにしても、やはり国民から直接選ばれた議員で組織されている国会は国権の最高権限があり、最高の監督機関だと言えるわけです。

学校法人の場合は理事会と理事長以下、学長等の機関が執行する権限を持っているわけですが、これは先ほど申し上げた行政に当たるわけです。それに対して監事や会計監査人など、監視する役割を担うところが大変大事だと思いますけれども、それを監視される側である執行側が選ぶような仕組みはまずいだろうというのが基本にあったと思います。そのために「最高」という言葉を付けました。揚げ足を取るような形で「最高監督・議決機関」と言われ、それに言葉尻を取られたのがよくなかったという気はします。

ただ、先ほど八田先生が言われたように、執行や監視・監督というのは役割です。その中で監督機関というのは毎日来ているわけではないですから、やはり「最高」という言葉を付けたのはよかったと私は思っています。

八田 下打ち合わせでもいろいろ議論しましたけれども、そもそも「評議員会」という言葉が、現行の諮問機関でありながらそのまま使われているから正しい理解が得られない。英語では多分“trustee”と言うのかもしれませんが、それともまた少し違うのかなと…。したがって、久保利先生も強く、言葉を変えて違う機関の名前にしたほうがよいのではないかとご意見を言われていました。そうであれば「最高」という言葉を必ずしも付けなくても通じるのではないかという議論がありました。本来は我々が考えた、まさに言うところの「評議員会」という新しい形、つまり経営の監督等という形がよいのではないかと。その辺を久保利先生からご説明いただけますか？

久保利 要するに評議員会というのは既にいろいろな学校法人にあるわけですね。それは寄附行為の中で議決機関でもあると書いている学校もあるかもしれません。しかしそうでないところにとっては、これは単なる諮問機関であるのに「最高監督・議決機関」と言うのはおかしいのではないかという、改革どころか現状を前提とした逆転した議論が今回なされました。そうではなくて、そもそも評議員会という名前自体が本当はおかしくて、経営委員会とか、管理委員会のような名前にすればよかったのかもしれませんが。しかし、そうすると今度は「それは何ぞや」という議論がまた出てくる。早く立法しなければいけない、そうしなければ待ったなしで日本の私学は瀬戸際ですよという状況なのにそんな議論までしていただけないという意見もありまして、「最高監督・議決機関」となったわけです。

これは、私は別に何の間違ひもないと思います。

ただ、世の中から「万能の監督・議決機関」だと言われて、どこにそんなことを書いたかな？と思って必死に報告書を見直したら、そんなことどこにも書いてないわけですよ。では誰が広めたのか。資料は文部科学省が作る以外にあり得ないですよ。少なくとも我々の報告書の中では「万能」なんて表現はしていません。現に評議員会は最高監督機関かもしれないけれども、万能ではありません。理事会は業務執行をきちんとやれるわけですから、その中で教学の面についても評議員会がすべてコントロールするなどということも言っているわけではありません。

そういうミスリーディングな表現をすることによって、我々の書いた報告書の信用性を壊そうとした人が一部居たのではないかと。いろいろなメディアの議論も含めて、落ち着いて冷静にこの報告書を読んでもらったら、誤解もなければ間違ひもない文章で、非常にクリアに書いてあると思うんですけども…。この文科省の表現は誤解を通り越えて曲解をさせるために書いたのではないかとさえ私は思います。そういう意味で、監督機関としては、理事長が任命する監事よりも力が上という点で言えば、最高監督機関であることは全く間違ひではないです。これが議決機関であるということも間違ひありません。

そのように考えると、誤解とか曲解をやめていただければ話はスムーズです。評議員会が理事会、理事を選ぶ、監事を選ぶ、会計監査人の選任・解任をする、これは一番大事です。例えるなら国会がない組織、株主総会がない組織という状態で今までやっていた学校法人に、そういった機関を新しく作るんだ、だから評議員会は諮問機関ではなくなるんだ、ということです。その代わり評議員会の人数が理事の倍というば

かばかしいことを言っていたから、「それは不可能ですよ」と人数はもっと縮小することにしました。理事をベースにしてその倍などという数ではありません。これもはっきり報告書に書いてあります。

こういうことを考えてみると、一体全体、私学の先生たちの一部にはどうもまともな報告書を読みこなす力もない人が居るのかがっかりしたというのが、私の正直な気持ちでした。

八田 おっしゃるとおり、私たちがガバナンス改革会議で作成した報告書はたった12頁で、それも箇条書き的な文章がありますので、本文に該当する量はそんなに多くないのです。しかし、その中で使っていない言葉を、あたかも使われているかのように言われ、それをまた伝言ゲームのように使っている方たちが居ます。恐らく報告書を読んでいないんですよ、かなり責任ある立場の方々が…。もう1つ私が気になるのは、「学外のメンバーで評議員を構成しなければいけない」という言葉がメディアで使われたために、なぜ大学のことを知らない人間が物を言えるのかと批判されています。しかし、「学外」という言葉は報告書のどこにも書いていないわけです。

増田先生、万能だとか、学外とか、ガバナンス改革会議で使われていない言葉がどんどん一人歩きして、曲解と言いますか為にするような議論がどこかで起きてきているのではないのでしょうか？そういった誤解を招く言葉があらゆる文書の中でも使われているようです。たまたま今日出がけに自由民主党（以下、自民党）のホームページをチェックしましたら、昨日付で「学校法人のガバナンス改革の方針に関する提言」というものを文部科学省関係者、いわゆる族議員の方々がお作りになって大臣に手交していることがわかりました。大臣に提出される文書がいくつになるかわかりませんが、ここで

も要約版の部分で「学外」ですとか、評議員の改革案に関してガバナンス改革会議では一切述べていない表現が使われているのです。この辺について、まずどういうご感想をお持ちですか？

増田 私はこの言葉遣いは誤解ではなくて曲解ではないかと思っています。つまり、わざわざそのように誤解を生むように流布されているのではないかと。会社の場合ですと「社内」と「社外」という言葉があります。例えば、社外取締役と言いますけれども、この場合の「社外」は「会社の内部登用でなく外部からの」という意味ですね。そういう意味で「学外」という言葉を使っている。学生や教職員、学校に現実に居る現役の人たちは「学内」です。学外の人というのは地域の人、あるいは納税者など、我々から見ると大変大事なステークホルダーだと思います。しかし学内の人にとって、そういう人たちは入らなくていい、できるだけ口出しをしてもらいたくないという気持ちがあるのだと思います。

今の時代は利益を目標にしている会社でさえも、社外だけではなくていわゆる独立の第三者を入れるという考え方があります。なので「学外」という言葉を使ってもいいと思うんですけども、関係ない人が入ってくるという意味合いで言葉が使われてしまっているわけです。これは非常に誤解を生む発言であって、我々は教職員であっても、あるいは一定の年限を過ぎた者であれば当然参画していいし、また同窓生や地域の代表、あるいは行政のOBといった方が評議員になってもよいと考えています。そういった関係者がステークホルダーとして関係してくるということを意図していたわけですから、それが曲解を生むのでわざと「学外」という言葉を使っています。学外の人の評議員になるのが駄目だということになってしまいますと、あとは教職員か学生しか評議員になれない

という話になってくるわけで…。

八田 あともう1つ。「最高」という言葉が絡むと思いますが、評議員が暴走する可能性があって、それを食い止めなければいけないということですが、これはどうぞ理解されますか？

増田 評議員には監督する権限しかありません。評議員自らが契約をしたり、自分で活動したりという執行権は持っていないので、暴走する…要するに評議員会が学校を乗っ取って、いろいろな校舎の建築契約をすとか、そういうことはあり得ないし、それができないような仕組みになっています。それがわざと揚げ足を取るような形で言われたらと思っていて、私も何回か「それはおかしいですよ」と言ってきたんですが、今回の特別委員会でも相変わらず、私学の代表の方が同じことを言っておられました。

八田 現行の評議員会もそうですが、私が危惧するのは、社会が十分な期待と役割を持たなければ、評議員会が不作為というか、サボタージュすることがあるのではないかとことです。しかし、「それはないだろう」「適格性を持った適任者が選任されればよろしい」ということで、これは企業ガバナンスを取り上げるまでもなく、あまりにも当然のことだと私たちは思いますが、なぜこれが通用しないのでしょうか？このもどかしさ…。

久保利 なのでそれは、為にする議論としか思えない。なぜならば、こういう議論をしながら、「評議員会が暴走したので、評議員会議長が逮捕されました」とか、「この学校で問題が起きて、評議員会そのものがとんでもない悪党でした」とか、そういう具体的な事実というのはどなたも示してくれないんです。むしろ理事がこうだったとか、理事長がこうだったという具体的な立法事実はいくらでも出てくる。おっしゃっているほど評議員会がひどいなら、あるいは評議員会を諮問委員会でなくした途端にとんでも

ないやつがたくさん出てくると言うならば、その推測の根本になる証拠は何なのか？どなたからもお示しいただけません。

しかも、評議員には善管注意義務が課せられます。善良な管理者としての注意義務を全うしないで、不作為や、真剣に監査を監督しない、あるいは暴走したというときには、巨額の財産上の責任を問われるのは当然明らかで、その部分がまさに単なる諮問委員会という軽いものとは違うことを表しています。これもガバナンス改革会議の中で、随分私も申し上げましたし、会社法の専門家の野村修也さんもおっしゃっていました。皆口を酸っぱくして言っているのに、なぜそれを理解もせずに、危ないことがあるのではないか？暴走するのではないかと結び付けてしまうのか…。暴走している理事会を抑えるために評議員会が必要だと言っているのに対して、まだありもしない評議員会への心配を作り出しているわけです。妄想をたくましくするより目の前で起きている理事と理事会の横暴、暴走について考えたほうがよいのではないか。これはガバナンス改革会議における中心的な論点でしたね。

八田 そうです。特別委員会については新聞のコメントで「半歩前進」という表現を使いましたが、本音は「3歩進めたけれども2歩半下がってしまった。でも、半歩進めたらよいのではないか」と言いたかったのです。先ほど増田先生もおっしゃったように、会計監査人設置の問題や、内部統制システムの義務化、あるいは今は理事会の推薦や理事長の指名となっている監事の選任を完全に評議員会に任せるようにする。そこだけは一応受け入れられるだろうと考えて、私は「半歩」と言ったのです。しかし、理事会と評議員会の関係に関してはゼロベースだと思っています。増田先生はそれに対してどのようにお考えですか？

増田 全然評価していないです。というのは、評議員会自体が監督機関という位置付けをしているわけですが、例えば監事の選任の場合でも、評議員として非常に責任があることになっているわけです。その評議員を誰が選ぶかという問題があって、評議員を評議員会の中で選ぶのではなくて、理事会が選ぶことができるとなっているんです。そうしますと、従来と同じことになるのではないかと…？今も理事長は権限を持って評議員を選んでいるわけですから。あるいは監事を選んでいるということは、評議員会を通して同じようなことができる可能性がある。そういう意味では、半歩と言わず私は0.3歩ぐらいかなと思っています。

なぜこのようになってしまうのかと思っています。わけですが、やはり学校法人というのは少し特殊で、昔の商店のように家業になっているところが結構多いんです。ハラスメント事件や横領事件を起こしているところを見ますと、過半数はオーナー経営者的に創立者から3代目とか4代目という学校法人です。そういう形が全部とは言わないですけども、問題を起こしているところは多くが「この学校法人は自分の家業だ」「先祖代々の仕事を受け継いでいるんだ」という考え方を持っておられるのではないかと疑われるところがあります。それを奪われるような形になると、自分たちが決めていたものが決められなくなる、自分たちが思うような経営ができなくなると思っているのではないかと私は感じました。

八田 今日の詳細なご説明はできないですが、私学法の規定があって、それを踏まえた上で各学校法人は自主性、あるいは自律性を尊重される形で、寄附行為という中でさまざまなことを決めています。これは一見すると非常に心地よい感じがしますが、蓋を開けてみると何でも自由に好き勝手にできてしまうという現実

があります。したがって、不祥事が起きているような大学の寄附行為を見ますと、ほとんどの権限が理事長に一極集中という恐ろしいことになっています。

ではなぜそんなことを理事会が、そして評議員会が、はたまた監事が許してしまっているのか？これは私のバイアスのかかった見方ですが、そもそも学校法人の前身は財団法人です。財団法人では今もそうかもしれませんが、基本的に基金を拠出した方々、あるいはそれを支えて運営していこうと思った方々は、大前提として性善説に立った方がほとんどです。私財を投げ打っていますから。したがって、ゆめゆめそれを私的なことに使ったり、あるいは私腹を肥やすために使ったりということはないだろうと思われています。構成している理事の方であれ、評議員の方であれ、皆優しくていい方ばかり、善人の集団で、「まさかそんなことはしないよね」と。ところが、そこに異分子が1人でも入ってくると、いかようにもできてしまうのです。

私は日本内部統制研究学会の公益法人の不正事例研究のメンバーですが、昨年、報告書をまとめました。学校法人の不正事例として、既に理事長が昨年から今年（2022年）にかけて地裁から高裁で実刑判決を受けた事例を取り上げましたが、ひどい事件です。その大学に縁もゆかりも全くない方が、大学が財政的に困っていることを耳にして、「この大学の学校方針、教育の理念に感銘を受けました」「10数億円寄附しましょう」と言ってきた。理事長をはじめ大学関係者はこぞって喜んで、「それではせっかくだから理事にもなってください」と声をかけたんです。そのときの高齢の理事長に対しては「退職金も出ますから、もう身を引かれたらいかがですか？」ということで、退職金を貰って辞めました。その後、寄付した方が理事長になって、何回も臨時の理事会と評議員会を行い、

自分の息のかかった方々をメンバーに入れたんです。これは何をしたかったのかというと、学校法人の大半の今ある校舎や校地は自前なことが多いですから、教育がうまくいかなかったときにそれを売却して、言うならばディベロッパーと結び付けて再開発をすれば大儲けができるのではないかと考えていたわけです。この不正がばれて、理事長は実刑になりました。

こういった考えられないようなことが瞬間的に起きているんですね。お茶飲みの話ですが、「私に10億円いただければ3年の間に1つ大学法人を乗っ取りますよ」と言ったんですが、与してくれる人は誰も居ませんでしたので無理でした(笑)。そういう具合で、自由度が高い対応がなされたために、何か事が起きたときにブレーキが利かないということがあります。

したがって、特別委員会の報告書でもあまり手が付けられていないこの点について、最低でも、社団や財団の一般法人法の定めに準じた内容で運営を行うべきではないでしょうか。そうすると、評議員会の位置付けやある程度の方向性が見えてきます。しかし現実には、これにすら届いていない。久保利先生、社会福祉法人でも同じような問題がありましたけれども、改革がだいぶなされて、クリーンになったという評価があります。ただ、今問題になっているのは、最後は監事がどういう役割を担うかという点です。この辺、学校法人に関してはいかがでしょうか？

久保利 今の学校法人は恐らく、社団、財団、社福も含めたレベルの一番低いところに居るんです。立派な人たちが運営する法人だから規制は緩くてよいという前提があるように思うんですが、そういう格差を利用して潜り込み、悪事を働こうとする人は必ず来ます。そんな人は来ないなどと思っているほうがよほどのお人好しです。きっちりとした規制、別格基準を明確に定

めた上で、「そんな悪事を働こうとするやつは居ないだろうけど、決まりは守りましょうね」というのが当たり前の話です。

性善説というのが一時、日本の各企業でも取られましたけれども、これはほとんどが愚か者か怠け者の言い訳です。経営無能力者の社長が性善説という逃げ場を確保しようとしているだけで、世の中は善人ばかりなわけがない。学校法人に話を戻しますけれども、学校の先生がそんなお人好しばかりでは困ります。世の中には変なことを考える人が居る前提で、どうやって守るのがよいのかを考えるんです。創業者が希望したり、多くの学生や保護者が尽力したり、国庫や、あるいは特別の施政によって優遇されている学校法人を守るためには、とにかくきちんとしたルールがなければ駄目で、それが寄附行為であると。寄附行為で何でも自由に定められるとしたらどうでしょうか？例えば、内閣総理大臣が憲法を決められる国はまともな国と言えるでしょうか？絶対にそんなはずないです。

性善説にも限界が来ていますし、勝手気ままに自由に、ルールも規則も規定も何もないままに業務執行ができる状態では組織はいずれ潰れてしまいます。家業として学校法人を維持していたいと言うならば、もう潰れるか、一切の公的な支援は要りませんと断るか、お手並み拝見ですね(笑)。けどそんなことはできるわけがありません。多くの学生さん達を育てるといって崇高な義務がある私学がそんな状態では、恥ずかしくて世界に顔を向けられないでしょうねと、私は思います。日本の教育は世界から周回遅れなのです。

八田 増田先生を座長としてガバナンス改革会議が始まった昨年の7月以降、全く予想しなかった某大学の理事長の逮捕があり、驚きました。世の中では、「こういった事案を防止するための改革ではないのか」という声がありましたが、

それは“one of them”の議論であって、そんなものを想定して取り組んだわけではないですね。

その後、やはり大学関係者が、「もしもガバナンス改革会議が言っているように監視・監督を強化したいのだったら、監事の権限を高めて、監事機能を高めればよいではないか」ということもおっしゃる。確かに残念ながら、大学だけではないですが、公益法人の監事の役割というのは必ずしもはっきりしていません。それどころか、ガバナンス改革会議で私も質問させていただきましたが、これまで数年で起きた学校法人を取り巻く不祥事、不正案件において、その端緒、あるいはそれが顕在化したときになにがしかの手を打つための必要な報告が、監事から文科省のほうにあったのか、あるいは食いとめるための役割として機能したのか、と。「報告はゼロではないけれども、監事監査が機能した例は残念ながら皆無であります」とのことでした。それどころか、私が事例として扱った学校法人の監事は、「何もしていなかった」と。そういう人に対して、「さらに監事機能を高めなさい」と言うのは無理なんですね。なぜなら、本来は監視されなければならない理事ないし理事長の意向を汲んで監事が選任されているからです。

増田先生、特別委員会のほうでもそういった選任プロセスは断ち切るべきだとしていますね。この辺の評価はいかがですか？

増田 先ほども申し上げましたけれども、令和元年の私学法改正によって、監事の権限強化がされました。昨年の学校法人の事案が発生したのは、この後の話です。本当に何を言われているのかと…。

監査・監視される側の人が監事を選任しているわけですから、うまく働くわけがないです。自分の行動を制限するような人を監事に選

ばない、あるいは選んでもその後都合が悪ければ解任してしまいますから、とてもではないけれども監事としては職責を果たせないと思うんです。特別委員会の報告書でも同じように、監事を評議員会で選ぶことになっていますが、まず、評議員の選任が問題なんですね。評議員を理事会で選任できると書いてありますので、結局同じことではないかと思います。特別委員会の委員の中であっても、理事会は評議員を選任せず外観的にきちんとするべきではないでしょうかと言われた方がおられました。もちろん、やったけれどもなかなかうまくいかなかったという例はたくさんあるわけです。しかし、少なくとも監査、監視される側が監視する側を選ぶという仕組みは変えないといけないと思っています。

八田 おっしゃるとおりで、やはりガバナンス議論の前提に、プロセスの透明性、そして説明責任を果たせるかどうかがあります。評議員、理事、監事それぞれの選任プロセス、そしてそれらの適格性が伴っているかどうか、必要に応じてきちんとステークホルダーに説明できるような状況になればいいですね。これまで、この辺がほとんど議論されてこなかったんです。今回は一部そういった点も指摘しているわけですが、今後どうなっていくかはわかりません。また、学校法人は、補助金や交付金という形で、国民の重要財産が拠出されており、公共性、社会性が非常に高いです。この点についても、まだまだ議論が必要かなと思っています。

したがって、今日もこういった形で日本内部監査研究所で鼎談会を開いていただきました。こういった問題は単に会計や監査に関わりがある方たちだけの議論ではなくて、広く国民議論として高めていかないとだめだという気がします。と同時に、やはり対外的な部分での検証ということで、公認会計士又は監査法人の会計監

査人の業務も当然ながら義務付けていくという議論があります。今までは、補助金をもらっているところは私学助成の関係で監査を受けていましたけれども、全体としての会計監査は受けていません。これは本則に入れるべきという議論もありました。それと、内部統制が業務の適性を確保するための健全なシステムであるためには、やはり最低限のルール作りが必要です。この辺は今回ある程度導入されたと言われていきます。増田先生としては、先ほどもご報告がありました。この辺の評価はいかがでしょう？

増田 会計監査人制度を設置するというのはそれなりに評価できると思います。やはり問題は、会計監査人を選任する過程にあります。評議員会で選任するということができればそれなりの効果はあると思うのですが、やはりどうしても評議員の選任の問題に戻ってしまいます。

内部統制については当然、理事会での設置義務が出てくると思いますけれども、これは自分たちの問題として取り扱わなければいけません。今日は内部監査研究所の研究発表大会なので話をしておきたいと思いますが、内部監査はスリーラインモデルの第3線に当たります。そこで執行している側と監視している側がきちんと機能しているかが見られるわけです。執行する側と監視する側というのは完全に分かれていて、同一人ではいけないし、チェックする側は独立していなければいけない。そういったことがガバナンスの基本だと私は思っています。

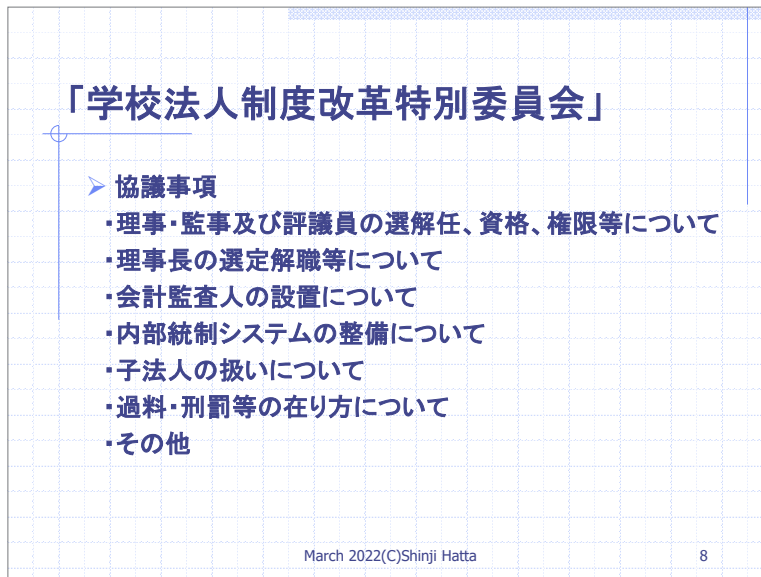
今回の選任の問題を一般会社にたとえると、監査等委員会設置会社の場合、監査等委員を取締役とは別に株主総会で選ぶことになっています。そういう意味で、きちんと独立した人を選んでいくというのが大事ではないかと思えます。この独立性についてはガバナンス改革会議

の中でも議論があって、先ほど八田先生がお話されました。学外や学内という問題とは別に、独立性という問題があるのではないかと私は思っています。そもそも、評議員そのものを学校法人が選ぶわけです。自分たちで選べるのに何をそんなにこだわるのかなと思いますけれども…。

八田 おっしゃるように、現実には大きい大学では評議員が100名を超えるところがあり、寄附行為上、理事のほぼ全員が評議員を兼ねています。しかしそれが過半数になってはいけないということで、それ以外の半分、50人から70人ぐらいはまさに学外の人です。ところが、今回私たちがガバナンス改革会議で「評議員はそんなに多くなくて、8人から10人ぐらいでいいでしょう」と提言したところ、「そんな人材はいません」と言うわけです。では、今選んでいる50人は何なのか…？とても失礼な発言だと思います。この辺が私にはよく理解できません。各大学によって、あるいは学校法人によって特殊事情があるのだと思います。それも、寄附行為の中で、例えばOB会から何人…と選任しているわけですね。したがって、ここに大鉈を振るわないといけない。

先ほど申し上げましたように、寄附行為は、“act of endowment”や“act of contribution”の“act”という英語を当初「行為」と訳したのが始まりです。しかし、法律や社会科学に詳しい方はご存知のように、“act”は規則、規定、法という意味なんです。したがって、実際には寄附行為を行ったその運用規定を意味するものです。寄附行為という言葉は行為そのものですが、これをそのまま一人歩きさせて、「一般の人にはわからないだろうから黙っていなさい」という内向き思考があるんです。これを払拭しないことには、学校法人改革は終わらないと思っています。

図4



ガバナンス改革会議の12月の報告書が十分ではないという評価もありまして、特別委員会が設置されました。設置されたときに与えられた協議事項がこちらです（図4）。

今まで議論しませんでした。ガバナンス改革会議でも大きな問題になったのは、子法人などの扱いについてです。本体である学校法人の傘下に、企業というならばグループ企業として、子会社、関連会社のようなものがあって、そこで不祥事が起きているのです。特に、昨年起きた大学の不祥事では、大学傘下の株式会社が運営する事業部というところで巨額の不正資金が行われました。経営の全体像を見て、意思決定をして、ステークホルダーに対して情報開示をするならば、その適切性、健全性も監査しなければいけない、あるいは開示しなければいけません。これについては少しメスが入るようですが、会計監査の立場から増田先生、これはいかがですか？

増田 先ほどもお話がありましたように、私立学校振興助成法の中で1,000万円以上の補助金を受けている学校については会計監査を受けなければいけないことになっています。そういった中で、既に会計監査人、監査法人の監査を受け

ているところは多数あります。

学校法人会計基準というものがあって、それに基づいて各学校法人は財務処理をして計算書類を作っているわけですが、実はその中には連結財務諸表という考え方はありません。実際、学校法人の財務諸表に注記事項として、学校法人に重要なものについて記載されているという状況にあって、それ自体の監査はほとんど行われていないのではないかと思います。そういう意味では学校

法人会計基準に欠陥があるのでは

ないかということで、ガバナンス改革会議でも見直しをするべきであると申し上げましたし、現実に行われつつあることだと思います。学校法人に会計監査人制度が導入されれば、連結財務諸表はないにしても、重要な子法人であれば監査に入ることになりますので、相当の効果はあると思っています。

八田 特別委員会のほうでも再三議論が出ていたようですけれども、我々のガバナンス改革会議にも与えられた1つの命題として、規模に応じた対策をどうするかという問題がありました。我々が言う「規模」は、学生数なのか、運用資金なのか。学校関係者でいうと、大臣所轄の学校法人なのか、都道府県知事所轄なのか…その所轄によって分けてくれという議論が結構出ています。

実は昨日（2022年3月25日）公表になった自民党の「学校法人のガバナンス改革の方針に関する提言」の最後の説明でも、新たな仕組みは大臣が所管する大学、短期大学、高等専門学校を設置する学校法人に適用され、都道府県知事が所轄する幼稚園や小中学校の設置法人には現行制度を維持するとしています。これはつま

り、二極化を図って適用を考えているということですが、この辺はいかがでしょうか？

増田 これはやはり、学校法人全体の学生数や収支規模といったものの実体面を見て、規模の問題を考えていく必要があると思います。知事所管であっても他府県に跨り、相当規模の補助金をもらっていたり、固定資産税は免税になっているわけです。つまり、国民負担があるわけです。昔は、会社は誰のものかという議論がありました。それと同じで、今日は議論がありませんでしたけれども、学校法人は誰のものかということだと思えます。学校法人は、現役の教職員、学生だけのものではないんです。もちろんその人たちは大事なステークホルダーですが、納税者の人たち、地域の人たちも負担しています。その辺もステークホルダーとしてきちんと認めてもらわなければいけないわけで、それが欠けている部分ではないかと思えます。

先ほど寄附行為の話がありましたが、創業者の理念は非常に立派だと思います。しかしそれを「寄附行為」という名称にして、その中身を維持できているのか、規定されている内容を情報公開してきちんと批判に耐えられるようにしてもらいたいわけです。そのためには定款、つまり先ほど八田先生が言われたように、基本規定として書いてもらわないといけないんです。そういう意味でも情報公開というのはきちんとやるべきです。昨年問題になった学校法人も、開示されている情報の中から寄附行為を見つけるまでが大変です。それもあって情報公開は何をしているんだろうと思っていますが、その点について特別委員会は何も言っていません。

八田 そういふことですね。ガバナンス改革会議のほうでは文書に載っていませんけれども、特別委員会では最後に、刑罰的な法律上の責任追及を指摘しています。久保利先生、法律家とし

てこの辺はいかがですか？

久保利 ガバナンスから一挙に刑罰のあり方というのは、特別委員会の議論は飛躍しています。順番が急激過ぎると思いますね。ガバナンスをきちんとやることによって業務執行を適正化し刑罰を受けるような事案の発生を防ぐというのが基本ですから。それでも事案が起きてしまったら法律上の責任追及は必要でしょうけれども、今、急に議論することかなと。そもそも悪事を働いて横領したということには特別な意味もへったくれもないので、どんどん民事的な責任追及をして損害賠償を負わせればいいだけです。私学法の刑事罰に持っていかなくても、今だって特別背任や業務上横領罪はあるわけです。

八田 というよりも、強制法規を作って、今度はガバナンス・コードの設定をしようというのが前提で、我々のガバナンス改革会議でもミッションでありました。これは今、頓挫しているというか、空中分解状態ですね。講演で増田先生がおっしゃったように、我々ガバナンス改革会議の任期は今年3月末まで。つまり、あと数日です。カウントダウンが始まっておりますが、このガバナンス・コードのスタートはどうなってしまうのでしょうか？

増田 行政のガバナンスはそれこそどうなっているのか？行政のガバナンスがおかしくなっているのか、私のところに一言も話がないんですよ。こちらから聞かなければ何も言ってこない。

実は、特別委員会設置の前にガバナンス・コードについてお話を聞こうとしました。そうしたら、「今は特別委員会の準備が忙しくて、申し訳ないけれどもとてもお話ができない」と…。ひどい話ですよ。

八田 久保利先生が主宰のガバナンスを考える会のホームページを見ていただくと、設置の趣旨、設置に至るまでの経緯がかなり文章化されてい

ます。その最後にこのように載っています。「こうした学校法人のガバナンス改革をめぐる文部科学省の対応の混乱は、多くの国民に、国の行政組織におけるガバナンス不全の懸念をもたらすものである。本会としては、こうした国全体のガバナンスのあり方についても検討していきたいと考えている」³。ガバナンスを考える会では前向きな議論をしていますが、先生、最後にこれについて少しコメントをください。

久保利 文科省に限ったことではないんですけども、今、日本国中の行政のあり方、国会のあり方がぐじゃぐじゃになっています。なぜなら、国のガバナンスがしっかりしていないからです。「学校法人はしっかりしていない」と言えるほど立派なガバナンスが、文科省自体にあるのかということです。そこを自分達も考えた上でやっていただかないと、今回のようにまさにオビニオンショッピングになってしまいます。有識者会議では議論がまだ足りなかったから、今度はガバナンス改革会議を作ろう。ガバナンス改革会議は厳しすぎたから、これを少しマイルドにするために特別委員会を作ろう…。こういうふうに、諮問委員会や審議会をやたらたくさん見繕っているんです。このこと自体が、官庁が自分で責任を持ってしっかりとした方策を持たないまま隠れ蓑に使っているのではと私は思います。

今回私がガバナンスを考える会の発起人代表を務めるに当たって、もう隠れ蓑という悪用は許しません。堂々ときちんと言うことを言うと決めました。そもそもガバナンス改革会議は我々は本当に一生懸命、隠れ蓑ではない意見を出したんです。そしたら今度は、隠れ蓑に出来ないからまた別の隠れ蓑委員会を作って…。という。企業の第三者委員会もそうですけれども、八田先生がおっしゃるとおり、隠れ蓑を作って経営者も役人も学校法人も皆そこへ隠れようと

しています。そんな国、そんな組織が真っ当なガバナンスを振るえるはずがないわけで、国力、組織力全部が落ちている根本原因と言えます。これを止めるために、私は発起人代表として、この「ガバナンスを考える会」をベースに活動を続けていきたいと思っています。

八田 当然のように、監事監査というのは、会社法における監査役監査なんです。それから内部統制、これは旧来で言うならば内部監査、内部牽制を中心とした管理体制です。さらに、健全な法人運営のための役割を担う根底として、今日具体的な用語は使いませんでしたけれども、内部監査が果たさなければいけない役割があります。場合によっては監事の手となり足となるかもしれない、あるいは理事会の健全な方向性を示すための情報収集や改善勧告をしなければいけないということがあって、このガバナンスの議論は恐らくエンドレスで続いていくのだらうと思います。そしてそのためにも、監査機能はさらに高度化が求められてくるだろうと感じています。

学校法人の改革が企業ガバナンスとの比較で考えるとあまりにも遅れているということ、それは人ごとではないということ、今日の鼎談をお聞きいただいている皆様方に分かっていたきたいと思います。そして特に、既に学校関係に携わっておられる方は、先取りする形で保護者の方、学生の方、さらには地域住民やステークホルダーに対して堂々と説明のできる学校法人運営をしていただきたい。こう願ひまして、稚拙な進行ではありましたが今日の鼎談を終わらせていただきます。どうもありがとうございます。

久保利・増田 どうもありがとうございました。

注

¹ 八田進二「学校法人のガバナンス改革に関する

一考察：文部科学省設置の2つの会議での議論を基礎として『研究年報』（大原大学院大学）
² 高校生新聞 ONLINE「世界大学ランキング2022 日本から118校がランクインアジア勢伸びる 一覧掲載」[<https://www.koukouseishinbun.jp/articles/-/8007?page=2>]

(2022年9月26日閲覧)。

³ 学校法人のガバナンス改革を考える会ホームページ「会について」[<https://shigaku-governance.net/about>] (2022年9月26日閲覧)。

増田 宏一

「学校法人ガバナンス改革会議」座長

日本公認会計士協会相談役



現職

- ・ 文部科学省 学校法人ガバナンス改革会議座長
- ・ 日本公認会計士協会 相談役
- ・ 第一生命ホールディングス株式会社 社外取締役（監査等委員）
- ・ 株式会社第四北越フィナンシャルグループ 社外取締役（監査等委員）

略歴

- ・ 1969年公認会計士登録 1992年 監査法人朝日新和会計社（現有限責任あずさ監査法人）代表社員
- ・ 2007年 日本公認会計士協会会長
- ・ 2010年 会長退任以降NKSJ（現SONPO）ホールディングス株式会社社外監査役、エーザイ株式会社社外取締役（監査委員長）など数社の社外役員を務める。その間、日本取引所自主規制法人理事、公益法人財務会計基準機構理事、評議員、評議員会議長、公益法人日本生産性本部評議員、金融庁金融審議会専門委員などを務める。

久保利 英明

「学校法人のガバナンス改革を考える会」発起人代表
日比谷パーク法律事務所代表弁護士



日比谷パーク法律事務所 代表弁護士
桐蔭コンプライアンス・リサーチ教育センター長
桐蔭横浜大学法学研究科 客員教授

経歴

- ・1971年4月弁護士登録（第二東京弁護士会）
- ・1998年4月1日 日比谷パーク法律事務所開設
- ・2001年度第二東京弁護士会会長・日本弁護士連合会副会長（任期1年）

現職

- ・日本銀行コンプライアンス会議メンバー
- ・ソースネクスト株式会社 社外取締役
- ・一般社団法人日本取締役協会 幹事

歴任

- ・野村ホールディングス株式会社 社外取締役
- ・日本取引所自主規制法人 外部理事
- ・農林中央金庫 経営管理委員
- ・株式会社日本取引所グループ 社外取締役
- ・大宮法科大学院大学 教授
- ・桐蔭法科大学院 教授

八田 進二

大原大学院大会計研究科教授

青山学院大学名誉教授



青山学院大学名誉教授 / 大原大学院大会計研究科教授

学歴

- ・慶應義塾大学経済学部卒業
- ・早稲田大学大学院商学研究科修士課程修了
- ・慶應義塾大学大学院商学研究科博士課程単位取得満期退学
- ・博士(プロフェッショナル会計学・青山学院大学)

社会における主な活動等

- ・日本内部統制研究学会会長
- ・会計大学院協会理事長
- ・金融庁企業会計審議会委員(内部統制部会長・監査部会長)
- ・金融庁「会計監査の在り方に関する懇談会」座長
- ・文部科学省「学校法人のガバナンスに関する有識者会議」委員
- ・文部科学省「学校法人ガバナンス改革会議」委員
- ・日本公認会計士協会「倫理委員会有識者懇談会」議長

また、複数の企業等の社外監査役および監事を務めている。

2022 年度「研究助成」

助成金給付対象案件

(研究課題及び申請者)

審査結果

2022 年度の「研究助成」助成金給付対象は下記の 3 件に決定いたしました。

1	「外部通報に係る法制度と内部監査—エフオーアイ社事件の「投書」を素材として—」 金 賢仙 氏 (長野県立大学 グローバルマネジメント学部 准教授)
2	「損保ジャパンの内部監査の事例研究：内部監査部の内部監査高度化への取り組み」 村田 大学 氏 (大原大学院大学 会計研究科 准教授)
3	「戦時・統制経済下における内部監査に関する研究—計理士団体の取り組みを中心に—」 山下 修平 氏 (国土館大学 経営学部 准教授)

当法人は、内部監査及び関連諸分野に関する調査研究を行っている研究者（准教授、助教等〈特任教員を含む〉）に対し、その研究を奨励し、もって内部監査の理論及び実務の研究を推進することを目的として、研究助成制度を実施いたします。

本研究助成制度は、2008 年より一般社団法人日本内部監査協会によって実施されてきたものですが、2021 年度より当研究所が引き継ぎ実施しております。

内部監査 No. 3 (通巻第3号)

2022年9月30日発行

編集・発行：

公益財団法人日本内部監査研究所 【URL】 <https://jiarf.org/>

〒104-0044 東京都中央区明石町1-3 明石町ツインクロス 404

電話 (03) 3548-8708

ISSN 2759-7474

※無断転載を禁じます



内部監査 No. 3

2022年9月30日発行 第3号

公益財団法人日本内部監査研究所

Public Interest Incorporated Foundation
Japan Internal Audit Research Foundation

<https://jiarf.org/>