

第 1 0 章

監査

10.1 大学における監査の意義と役割

(1) 意義と役割

国立大学の法人化に伴い、財務面については説明責任の遂行、そして社会的信頼性の確保が必要となってきた。そこでは、自ら国立大学法人は財務報告の信頼性を確保し、業務運営の有効性と効率性を高め、かつ業務運営に関わる法規の遵守を図る内部監査体制を確立し、更に監事による業務監査や会計監査人による監査を受けなければならないとされている。

ここでは一般の企業における外部監査や私立学校における外部監査とほぼ同レベルのものが法的に要求されている。一般の私立学校においては、私立学校振興助成法に規定する経常的経費の補助を受ける学校法人が会計監査の対象となっている(一会計年度に交付される補助金の額が一千万円未満で許可を受けたものを除く)が、国立大学法人では国立大学法人法第 35 条において準用する独立行政法人通則法第 39 条により例外なく会計監査を受けなければならない。

従来は外部監査として、会計検査院検査があったが、これからは、会計検査に加え会計監査人による外部監査や監事による業務監査が始まるのである。英国の大学では、すでに法人格を有し、発生主義による会計書類を作成し、更に外部監査も導入しているため、これが参考となろう。

(2) 監査の目的と対象

国立大学法人に対する監査は、監査の種類によってその目的や対象が異なるが、大学の業務執行の合理性をチェックしたり、大学が作成した財務諸表等の信頼性を担保するためあるいは業務執行の改善を促すために行われるものである。すなわち、国立大学法人としての諸活動の遂行状況を合法性と合理性の観点から公正かつ客観的な立場で検討・評価し、これに基づく改善策を策定して助言・監督を行ったり、作成された財務諸表等が、国立大学法人の財政状態、運営状況等財務運営に関する真実の情報を正しく表示していることを担保するために監査が実施されるのである。

それぞれの監査における目的と対象を十分に理解して対応していかなければならない。

(3) 監査の基準

監査の拠りどころとして規範となるのは監査基準であり、国立大学法人については、現在検討がなされているところである。独立行政法人に対する会計監査人の監査については、その基準が「独立行政法人に対する会計監査人の監査に係る報告書」が公開されており、これが参考のひとつとなろう。内部監査においては、監査基準を基にした内部監査規程が作成され、監事監査においても同じく監査基準を基にした監事監査規程を作成し、更には監査マニュアルの作成も必要であろう。

10.2 監査の種類と機能別役割及び対応

(会計検査院検査、会計監査人監査、監事監査、内部監査人監査)

国立大学法人における監査の種類は、大きく分けて①外部監査(会計検査院検査・会計監査人監査)と②内部監査(監事監査・内部監査)とに分けられる。外部監査は、大学から独立した立場から行われる監査であり、内部監査は大学の内部組織に属する立場から行われる監査である。それぞれの監査については、異なった機能別役割がある。

(1) 外部監査

a. 会計検査院検査

<意義と役割>

国立大学法人は国立大学法人法の下で、従来の国の行政組織の一部という位置付けから国より独立した法人格を有する存在へと変化を遂げている。このような制度変化の下、外部監査としての会計検査院による会計検査は、国等の会計経理を監督しその適正性を期し是正を図ることと、国における収入・支出の決算の確認を行う目的で行うものであり、基本的には税を財源して国の一般会計から支出される運営費交付金や施設補助金の会計経理に焦点がおかれる。

会計検査院は、内閣から独立した憲法上の機関として、国や法律で定められた機関の会計を検査し、会計経理が正しく行われるように監督する職責を果たす機関である。国立大学法人は、会計検査院法第二十二條第五項により会計検査院が必ず検査しなければならないもの(必要的検査対象)の一つとして位置付けられている。

<目的と対象>

この検査においては、

- ①正確性(決算が予算執行の状況を正確に表示しているか)
- ②合規性(会計経理が予算や法令などにしたがって適正に処理されているか)
- ③経済性・効率性(事務・事業が経済的、効率的に実施されているか)
- ④有効性(事業が所期の目的を達成し、また、効果をあげているか)

の四つの観点から検査が行われる。不正や誤謬等の不適切な経理に対しては、会計監査と比べてより厳格な立場から単にこれを指摘するだけでなく、その原因を究明してその是正改善を促すという積極的な機能を果たしている。このため、会計検査院には、不適切な会計経理については是正、改善の処置を要求する権限や、法令、制度、行政に関して意見を表示し、または改善の処置を要求する権限が与えられている。

会計検査の対象となる「会計」は、金銭の出納や記帳という狭い意味の会計ではなく、国の各種の行政活動に伴う経費使用という広い意味で使われている。

<報告>

この検査の結果は、「検査報告」として内閣に送付され、国会において決算審査の参考に供される。

「検査報告」の内容は広範囲にわたっているが、会計検査院の検査の所見が記述されているのは、

- ①不当事項(法令、予算に違反または不当と認めた事項)
- ②意見表示・処置要求事項(意見を表示または処置を要求した事項)
- ③処置済事項(会計検査院の指摘に基づき当局において改善の処置を講じた事項)
- ④特記事項(特に掲記を要すると認めた事項)
- ⑤国会からの検査要請事項・特定検査状況(国会からの検査要請事項及び特定検査対象に関する検査状況)

の5事項となっている。

これらの事項については、その後どのような処置がとられたかについて毎年フォローがなされ、特に②意見表示・処置要求事項については、その改善状況が翌年度の検査報告に掲記されることになっている。

b. 会計監査人監査

<意義と役割>

会計監査人監査は、国立大学法人法に基づき選任された会計監査人としての公認会計士または監査法人が、国立大学法人の作成した財務諸表等について利害関係者(広く国民)を保護する目的で実施される監査である。それは、財務諸表等の適正性を保証し、財務諸表等に対する信頼性を高めるために行われるものである。

したがって、監査の結果は財務諸表等の適正性についての意見が表明される。

監査の役割には以下の二つがある。

- ①批判的役割 法人の作成した財務諸表等が国立大学法人の会計基準や一般に公正妥当と認められた会計基準に準拠しているかどうかについて批判的に検討を行なう。
- ②指導的役割 監査を実施する過程で、内部統制の欠陥、会計処理の誤謬や表示の不適切性、不正・誤謬等を適時把握し、適切に指導していくことを通じて国立大学法人の財政状態と運営状況を適正に表した財務諸表等を作成させる役割である。

これら二つの役割を果たすことによって信頼性の高い財務諸表等が作成されることになる。とりわけ、国立大学はこれまでの現金主義の官庁会計から企業会計に準じた国立大学法人会計基準に移行することから、企業会計に関する知識と経験が不足している状況にある。したがって、第1期中期目標期間中の監査は、後者の指導的役割の比重が高くなると考えられる。

<目的と対象>

国立大学法人では、国立大学法人の財務運営に関する真実の情報が報告され、この情報に関して適切な事後チェックを行う仕組みが必要である。国や国民を含めた利害関係者は、国立大学法人の公表する財務諸表等に基づいて財務状況を判断するが、当該財務諸表等の信頼性を確保し、利害関係者を保護するために、独立した第三者である会計監査人が監査を実施するのである。

一般に一つの会計事実に対してどのように記録し、開示するかについては、トップマネジメントの

主観的判断や選択によるところが多く、それによって財務諸表等も異なる結果を表すこととなる。財務諸表等の作成の基礎となる会計処理の妥当性を検討し、財務諸表等に対する信頼性を高める必要性から会計監査人監査が行なわれるのである。

また、監査の目的について、監査基準では以下の点に留意するよう述べている。

- ①監査の目的は、経営者の作成した財務諸表に対して監査人が意見を表明することであり、財務諸表の作成に対する経営者の責任と、当該財務諸表の適正表示に関する意見表明に対する監査人の責任との区別(二重責任の原則)をはっきりとしなければならない。
- ②監査人が表明する意見は、財務諸表が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況をすべての重要な点において適正に表示しているかどうかについて、監査人が自ら入手した監査証拠に基づいて判断した結果を表明したものである。
- ③財務諸表が企業(国立大学法人)の財政状態、経営成績(運営状況)及びキャッシュ・フローの状況を適正に表示しているかどうかについて意見を表明するとしているが、監査の対象となる財務諸表の種類、あるいは監査の根拠となる制度や契約事項が異なれば、それに応じて、意見の表明の形式は異なるものとなる。
- ④適正意見と虚偽の表示との関係について、監査人が財務諸表は適正に表示されているとの意見を表明することには、財務諸表には全体として重要な虚偽の表示がないことの合理的な保証を得たとの自らの判断が含まれていること。
- ⑤合理的な保証を得たとは、監査が対象とする財務諸表の性格的な特徴(例えば、財務諸表の作成にはトップマネジメントによる見積りの要素が多く含まれること)や監査の特性(例えば、サンプリングによる検査、試査と呼ばれる)などの条件がある中で、職業的専門家としての監査人が一般に公正妥当と認められる監査の基準に従って監査を実施して、絶対的ではないが相当程度の心証を得たことを意味するものであること。

なお、監査報告書における適正意見の表明は、財務諸表及び監査報告書の利用者からは、結果的に、財務諸表には全体として重要な虚偽の表示がないことについて、合理的な範囲での保証を与えているものと理解されることになる。

次に、会計監査人監査の対象としては、国立大学法人が毎事業年度に作成する。

- ① 貸借対照表
- ② 損益計算書
- ③ 利益の処分又は損失の処理に関する書類
- ④ キャッシュ・フロー計算書
- ⑤ 国立大学法人等業務実施コスト計算書
- ⑥ 附属明細書(以上が財務諸表と呼ばれている)
- ⑦ 事業報告書(会計に関する部分に限る)
- ⑧ 決算報告書

がその対象となる。これらの財務諸表等は監事の監査も受けることになる。

また、連結財務諸表(国立大学法人等とその出資先の会社等を公的な資金が供給されている一つの会計主体として捉え、国立大学法人等が国立大学法人等及びその出資先の会社等の財政状態及び運営

状況を総合的に報告するために作成される)が作成される場合は、

- ① 連結貸借対照表
- ② 連結損益計算書
- ③ 連結キャッシュ・フロー計算書
- ④ 連結剰余金計算書
- ⑤ 連結附属明細書

が会計監査人監査の対象となることになる。

<報告>

財務諸表等は、事業年度終了後3ヶ月以内にこれらに関する監事及び会計監査人の意見を付して文部科学大臣に提出し、その承認を受けなければならない。

会計監査人の意見としては、

- ①財務諸表等が国立大学法人の財政状態、運営状況、キャッシュ・フローの状況及び業務実施コストの状況をすべての重要な点において適正に表示しているか
- ②事業報告書が国立大学法人の業務運営の状況を正しく表示しているか
- ③決算報告書が国立大学法人の予算の区分に従って決算の状況を正しく表示しているか

について表明される。

財務諸表等の意見表明には、財務諸表等に重要な影響を与える不正及び誤謬がないかどうかについての意見表明を含むものである。そして、会計監査人は、意見の表明に先立ち、自らの意見が監査の基準及び一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して適切に形成されていることを確かめるために、意見表明に関する審査が行なわれるのが一般的である。

会計監査人の意見のなかで、監査報告書の記載事項として財務諸表に対する意見の他に追記情報として記載される事項がある。これは、監査報告書の記載に関して読者の誤解を避けるために追記される会計監査人の説明や強調事項をいう。ただし、監査報告書の情報提供機能の発揮の結果として監査報告書に記載する事項であり、意見の表明あるいは保証機能の発揮の結果として記載されるものではない。

追記事項としては、

- ①正当な理由による会計方針の変更
- ②重要な偶発事象
- ③重要な後発事象
- ④監査した財務諸表等を含む開示書類における当該財務諸表等の表示とその他の記載内容との重要な相違

などがある。

国立大学法人の監査報告書は、まだそのひな型が開示されていないが、概ね以下の区分にしたがって記載がなされるであろう。

- ①対象 会計監査の根拠となった法律、対象国立大学法人の事業年度、対象となった書類名
- ②概要 準拠した監査基準等、実施した監査の方法及び概要
- ③意見 対象となった財務諸表等が適正か否か等

また、上記のような法定の監査報告書以外に会計監査人の意見表明としては、検討事項等を詳細に記載した報告書(非公開)を作成、トップマネジメントに対して提出するのが一般的である。

<独立性>

国立大学法人の会計監査人は、国立大学法人法により国立大学法人との関係において、経済的・身分的な利害関係はもとより、外観的な独立性が求められる。

監査を実施する上でその規範となる監査基準の一般基準において、監査人の独立性に対して以下のような記載がある。

「監査人は、監査を行うに当たって、常に公正不偏の態度を保持し、独立の立場を損なう利害や独立の立場に疑いを招く外観を有してはならない。」

これは、監査人が、監査の実施に当たって、精神的に公正不偏の態度を保持することが求められ、独立性の保持を最も重視しなければならないことを意味している。そのためには、公正不偏な態度に影響を及ぼす可能性という観点から、独立の立場を損なう特定の利害関係を有することはもとより、このような関係を有しているとの疑いを招く外観を呈することがあってはならないということを明確にしている。国立大学法人に対して会計監査人は、独立の立場の第三者として監査を実施するのである。

また、平成 15 年 6 月 6 日に成立した「公認会計士法の一部を改正する法律(法律第 67 号)」によって独立性がより強化され、公認会計士又は監査法人が大会社等から一定の非監査証明業務により継続的な報酬を受けている場合、すなわちコンサルティング業務等を行なって継続的な報酬を得ている場合には、監査証明業務が禁じられることとなったことにも留意が必要である。

<監査責任(守秘義務)>

国立大学法人の会計監査人の責任については、法令上、会計監査人に特別の責任を課す定めはない。ただし、民事上は、準委任の関係にあるため、会計監査人は善良なる管理者の義務を負うことになる。監査を実施する上でその規範となる監査基準の一般基準において、守秘義務に対して以下のような記載がある。

「監査人は、業務上知り得た事項を正当な理由なく他に漏らし、又は窃用してはならない。」

これは、監査人が監査業務上知り得た事項を正当な理由なく他に漏らしたり、窃用することは、職業倫理の上から許されないことは当然であり、そのような行為は監査を受ける国立大学法人との信頼関係を損ない、監査業務の効率的な遂行を妨げる原因ともなりかねないことから、監査基準の一般基準の一つとして記載がされているものである。ただし、監査人の交代に当たっての前任監査人からの引継ぎにより当該監査人から情報を入手すること等、監査の質の管理のために必要な外部の審査を受けることなどは監査業務の充実に関連することであり、そのような場合には、関係者間の合意を得るなどにより、守秘義務の解除を図る必要がある。

また、先に述べたとおり「二重責任の原則」に留意しなければならない。

会計監査人の責任は、監査の目的である財務諸表等の適正表示に関する意見表明を行なうことにあり、財務諸表等の作成及び開示に関する責任は、国立大学法人の学長にあるとして、両者の責任が明確に区分されているのである。

<会計監査のスケジュール>

会計監査の一般的なスケジュールとしては、以下のとおりである。

①予備調査

予備調査とは、監査契約に先立って、契約締結に伴うリスクを検討するために行なう調査のことである。監査の実施前に国立大学法人の業務内容等を包括的に理解し、重要な監査上の問題点がないかどうかを検討する。

②契約の締結

予備調査に加えて会計監査人と国立大学法人との間に利害関係がないかどうかを調査した上で、監査実施対象、監査対象期間、担当者等を明記した監査契約を結ぶことになる。

③監査計画の策定・見直し・修正

監査計画は、監査基準に準拠したリスク・アプローチに基づいて監査を実施するべく策定されるものである。リスク・アプローチとは、監査人が財務諸表等の重要な虚偽記載が生じる可能性(監査リスク)の高い事項について、重点的に監査の人員や時間を充てることにより、監査を効果的かつ効率的に実施するための手法をいう。

具体的な監査計画は、国立大学法人の概要や環境等の情報を入手することにより、固有リスクと統制リスクを評価し、更に内部統制状況を把握することによる統制リスクの評価もそれぞれ暫定的に行なって策定される。そして、その監査計画は監査の実施に伴い、随時見直し・修正を行なっていくことになる。監査人は、固有リスク及び統制リスクの程度に基づいて発見リスクの程度を決定し、その発見リスクの程度に適合した実証手続の実施計画を策定しなければならない。ここで固有の監査リスクとは、関連する内部統制が存在しないとの仮定の上で、財務諸表等に重要な虚偽の表示がなされる可能性をいい、組織内外の環境により影響を受けるリスク及び特定の勘定や取引が本来有する特性から生じるリスクからなるものである。統制リスクとは、財務諸表等の重要な虚偽の表示が、組織の内部統制によって防止又は適時に発見されない可能性をいう。また、発見リスクとは、組織の内部統制によって防止又は発見されなかった財務諸表の重要な虚偽の表示が監査手続を実施してもなお発見されない可能性をいう。

④内部統制の予備的評価

内部統制とは、国立大学法人の財務報告の信頼性を確保し、業務運営の有効性と効率性を高め、かつ業務運営に関わる法規の遵守を促すことを目的として大学内部に設けられ、運用される仕組みと理解される。

内部統制は、

- (1) トップマネジメントの理念や基本的業務運営方針、経営協議会や監事の有する機能、組織風土や慣行などからなる統制環境
- (2) 国立大学法人の目的に影響を与えるすべての業務運営リスクを認識し、その性質を分類し、発生
の頻度や影響を評価するリスク評価の機能
- (3) 権限や職責の付与及び職務の分掌を含む諸種の統制活動
- (4) 必要な情報が関係する組織や責任者に、適宜、適切に伝えられることを確保する情報・伝達の機能

(5)これらの機能の状況が常時監視され、評価され、是正されることを可能とする監視活動

という 5 つの要素から構成され、これらの諸要素が業務運営管理の仕組みに組み込まれて一体となって機能することで上記の目的が達成される。

⑤統制リスク評価手続

統制リスクの評価は、監査人が収集した種々の情報に基づいて、主要な取引サイクルごとの監査要点とそれに関連する統制活動、取引データ量、情報システムの利用状況、情報システムの複雑性、監査に利用可能な資料(特に電子データかどうか。)等を勘案して、内部統制が財務諸表の虚偽の表示を事前に防止し、適時に発見し修正できるかどうかを評価すること、すなわち内部統制の有効性を評価することである。

監査人が実施する統制リスクの評価の過程は、

(1)内部統制の理解

(2)監査要点ごとの統制リスクの暫定的評価(監査要点に関連する内部統制の理解を含む。)

(3)内部統制の整備・運用状況に係る統制評価手続の実施

(4)統制リスクの評価

の流れに応じて評価がなされることになる。

⑥実証手続

実証手続は、分析的手続とそれ以外の監査手続(実査、立会、確認、証憑突合、計算突合等の詳細な実証手続)からなるものである。統制評価手続を実施した結果、統制リスクの程度が暫定的評価よりも高いと判断した場合には、監査人は発見リスクを低くするために、監査計画において策定した実証手続を修正する必要がある。このように、リスク・アプローチに基づく監査の実施においては、監査人は、実証手続の実施時期及び範囲を、統制評価手続の結果を受けて決定することになる。

⑦監査意見の表明

前出の<報告>で述べたとおり、事業年度終了後 3 ヶ月以内に財務諸表等に関して監事及び会計監査人の意見を付して文部科学大臣に提出し、その承認を受けることになる。

(3) 内部監査

a. 監事監査

<意義と役割>

監事は国立大学法人法に基づき、役員として二名が文部科学大臣によって任命される。そして、国立大学法人の長である学長その他の役員との定期的な情報交換を実施し、必要な会議に出席するなど、国立大学法人の業務運営状況について監査を実施する。この監査は、会計監査人監査とは別の職務と権限に基づき監査を実施することになる。

監事の任期は二年であり、監査結果は、財務諸表等と決算報告書に関する意見の表明としてなされ、公表されることになる。

<目的と対象>

監事監査は、国立大学法人の業務運営の状況が適切で、あるかどうかについて実施されるものである。監事は、国立大学法人の業務の運営実態を把握し、その課題をよく認識すること、監事たる地位にあるものとしての正当な注意を払うこと、合理的な判断に基づき意見を形成すること、公正・不偏の態度を保持すること、職務上知り得た秘密を正当な理由なくほかに漏らさないことなどの基本姿勢が求められる。

そのためには、

- ①監事監査の目的や監事としてのあり方をはっきりとさせるために規定の整備を行う。
- ②監事同士における意見や情報を交換するための監事会等を設置する。
- ③監事としての業務執行を効率的にするための事務補助体制を整備する。

ことが必要である。

また、監事監査を効率的・効果的に実施するためには、監査目的をはっきりとさせた監査計画等を作り、調査の権限等をはっきりさせたり、会計監査人や内部監査部門等と連携することが必要であろう。

そのためには、

- ①監査基準や大学の業務内容を十分に勘案した監査マニュアル等を作成する。
- ②国立大学法人の業務実態を的確に把握するため、特定関連会社(国立大学法人会計基準第91に規定する連結の範囲に含まれる会社)等を有する国立大学法人にあつては、特定関連会社等に対する監事の調査権限等の範囲について検討するとともに、その実態を把握する。
- ③会計監査人等の公認会計士又は監査法人等と定期的な会合を行い、監査計画を始めとして監査の実施状況等についてお互いに情報交換をして監事監査に活用したり、内部監査部門等とも同様に情報交換を行う。

ことが必要である。

ただし、監事の監査に当たっては、国立大学法人における教育研究の特殊性に鑑み、基本的には各教員による教育研究の個々の内容は直接の対象としないことが適当とされている(国立大学等の独立行政法人化に関する調査検討会議『新しい「国立大学法人」像について』)。

<報告>

監事の監査結果は、財務諸表等と決算報告書に関する意見の表明としてなされ、会計監査人の監査結果とともに公表されることになる。

また、監事の監査においては、監査調書として、監査方針・監査計画の作成から監査報告書の作成に至る過程において実施した調査の対象・方法や入手した監査証拠その他の資料を整理して作成を行なう。監査調書は、監査結果に基づく意見の根拠及び監事の職務遂行実績の立証資料として重要なものである。

したがって、国立大学法人における監事監査の結果の処理を適切に行うためには、

- ①監査の過程がわかるものとしての監査調書を作成し、保管する。そのための規程も整備する。
- ②監査結果報告書は、業務運営の実態等できるだけ具体的な内容を記載することが必要である。

b. 内部監査人監査

<意義と役割>

国立大学運営の自主性・自律性の拡大を踏まえ、各大学における財務運営等を含めた自己規律、自己責任の確立が求められている。このため、国立大学法人の内部における監査機能の充実とそのため体制の確立が必要とされている。内部監査機能としての内部監査人による監査は、国立大学法人全体の業務執行の合理性をチェックし改善への提言をする任意の常駐機関として設置を行うことになる。国立大学法人がその使命や機能を達成するためには、業務運営管理体制を確立し、教育研究活動の効率的な推進を図らなければならない。

内部監査人監査は、全体を把握し、分析検討を行い、必要に応じて改善の勧告を行うことになる。国立大学法人としての組織は、法人化によって新たに改組されているため、部門間での権限や責任についての調整も十分とはいえないであろう。それらの調整についても内部監査人が助言を行うことができる。

それによって、例えば

- ①中期目標に対する理解の徹底が図られる。
- ②内部統制を評価することにより内部統制組織の整備が図られる。
- ③部門間の調整に対する助言により効率的な業務執行が行われる。

などの効果が期待できる。

一般には、内部監査部門に独立のスタッフ部門となる。それは、内部監査人監査の結果報告が公正・不偏なものとして提出されるために必要な条件である。また、トップマネジメントを補佐する機能が期待されているため、組織としては、トップマネジメントに直属となる必要がある。また、その監査結果は、トップマネジメントに直接報告されることになる。

<目的と対象>

内部監査人監査とは、国立大学法人の使命や機能の達成に役立つことを目的として、国立大学法人の活動状況を公正かつ客観的な立場で検討・評価し、トップマネジメントに対して改善を重視した助言・勧告を行うものである。したがって、その対象は国立大学法人としての活動全般にわたることになる。

具体的には、

- ①中期計画に基づく中期目標を達成するために策定された年度計画並びに年度目標の妥当性
- ②業務実施の状況
- ③情報セキュリティの確保状況
- ④関連する法律等の遵守状況
- ⑤資産保全手段の有効性と資産の实在状況
- ⑥資源の経済的・効果的活用の状況

等についての評価検討を行い、助言・勧告を行うことになる。

なお、英国では内部監査の領域を財務及び財務に関係が深い業務に限定せず、教育研究活動も対象にして、質の保証と改善を促進しようとする動きがみられる。広義には内部監査であるが、質の保

証を自主的に行なおうとする大学に特有な「教育監査」である。具体的には、(1)部局で監視・評価活動が的確に実施されているか部局から独立的で客観的な証拠を集めること、(2)教育研究プログラムの質と基準に関する大学の責任が部局レベルで十分有効に果たされているよう確保すること、(3)質と基準を理解し責任をとるよう監査過程に個々の担当者に関与させることで促進すること(Brennan and Noonan, 2000)が監査内容とされている。

我が国でも、国立大学法人評価委員会の実績評価結果が次期中期目標期間にかかる運営費交付金の算定に反映されることになっているから、各大学の実績報告等のデータの信頼性と客観性を確保しておくことは不可欠である。しかし、最も重要なことはこうした外部からの評価を待たずに、自ら財務活動や教育研究活動から生じた業績に関する情報に信頼性を保証し、その情報を資源管理の改善等の内部管理に活用することである。大学の自主性・自律性を支える基盤として「やっかい」ものとして監査を位置付けるのではなく、積極的に業務改善を促がす装置としてみなすことが大学経営やガバナンスとして必要である。

<報告>

内部監査人の監査結果の報告は、トップマネジメントに対して行われる。その報告は、定期的に行われるものと臨時的に行われるものがある。報告の様式としては定型のものがなく、原則として文書により提出が行われるが、臨時的で急を要するものについては、口頭により報告がなされる。報告内容は、事実関係とそれに対する助言・勧告が出来る限り具体的に記載されなければならない。その際は、現場の担当部門とも十分に意見交換した上で検討結果を記載すべきである。

また、報告を行うのみではなく、爾後のフォローアップが大切である。報告された助言・勧告がどのように受け入れられて改善されたかについて追跡調査を行い、その状況を再度報告することにより実効性が上がることになる。

(3) 各監査間における業務の分担と調和化

今まで外部監査(会計検査院検査・会計監査人監査)と内部監査(監事監査・内部監査)についてそれぞれ解説してきたが、ここでは効率的な監査を実施するために、会計検査院検査を除き、各監査間における分担と調和について解説を行なう。

①会計監査人監査と監事監査

会計監査人の監査は、その監査領域が会計監査であり、監事監査については、会計監査と業務監査がその監査領域となっている。ここでいう会計監査とは、会計記録や会計行為及びその結果である財務諸表等について独立の第三者である会計監査人が分析的に検討を行い、その適否について意見を表明するものである。業務監査とは、会計以外の諸業務活動の前提となる組織や制度を監査することで、業務活動の合理性、能率、妥当性等を判定するものである。ここでは、会計監査について両者の監査領域が重複していることになる。

一般に、会計監査人監査を受けるような、民間の大会社における監査役は、同じように両者の監査領域が重複しており、会計監査人の行なった監査の方法と概要について、それを相当と認めた場合に

は、会計監査人の実施した会計監査を自らの会計監査に代替するものとして省略を行なっている。

これと同様に、国立大学法人の監事による会計監査は、会計監査人の行った会計監査が相当であると認めれば、自らその相当性を判断した上で、当該会計監査人の監査の結果を利用して自らの意見を述べることができると解される。相当と認めない場合は、監事が実際に会計監査の実施をすることになる。

このように、会計監査人の行った会計監査を相当か否かを認めるためには、会計監査人と監事が連絡を密にし、監査計画から監査の実施状況及び結果を適時に報告を受けるようにしなければならない。

②会計監査人と内部監査

会計監査人監査は、先に述べたとおり、会計監査をその監査領域とするが、内部監査は、国立大学法人の業務全般がその対象となっている。会計監査人と内部監査人とは有機的な連携を行い、監査結果の双方向的情報交換により相互補完することによってそれぞれの監査の質の向上と効率化を図らなければならない。

そのためには、

(1)固有リスクと統制リスクの評価

会計監査人は、監査リスクを合理的に低い水準に抑えるために、固有リスクと統制リスクを暫定的に評価して発見リスクの水準を決定するとともに、監査上の重要性を勘案して監査計画を策定し、これに基づき監査を実施するが、この固有リスク及び統制リスクの適切な評価のために、国立大学法人外部及び内部の運営環境を適切に把握するための情報が必要となる。

会計監査人は、内部監査人による監査の評価過程及び評価結果を連携等により入手して、大学が直面する内外の運営環境を把握し、適切なリスク評価を行うことになる。

(2)監査の効率化への対応

会計監査人は、監査の効率化のため、監査リスクの評価を行い、その結果として大学内部のすべての学部等を監査の対象としない場合がある。この監査リスクの評価過程において、内部監査人による監査の結果について情報交換を行うことにより、適切な監査リスクの評価と、より効率的な監査を実施できることになる。

(3)不正等の発見・防止

会計監査人は、財務諸表の利用者に対する不正な報告あるいは資産の流用の隠蔽を目的とした重要な虚偽の表示が財務諸表に含まれる可能性を考慮しなければならない。また、違法行為が財務諸表に重要な影響を及ぼす場合があることも留意しなければならない。そのために、内部監査人と意見交換することで、役員や職員による不正・誤謬等を発見防止する機会を増やせることになる。

(4)内部統制と内部監査の充実

内部監査人と会計監査人とが、内部統制の整備・運用状況やその問題点、運営環境に関する監査リスク等について意見交換することにより、内部監査人は、内部統制上の問題点や改善点等に関する情報を入手することができるため、内部統制の見直しが可能になるとともに、内部監査を効果的かつ効率的に実施することができる。

以上を考慮において、具体的には、

(I)監査の計画時

- ・ 監査計画の基本的事項に係る意見交換

相互に監査計画を検討し、事前に実施時期等について合意しておく。

- ・内部統制の評価等の重要事項に関する情報交換

監査上の問題点につき、監査の方針等を意見交換して適切に監査計画を作成する。

(Ⅱ)監査の実施時

- ・内部統制の状況把握

統制リスク評価を行なうために、監査実施過程において把握した内部統制上の問題点とその評価結果について意見交換をする。

- ・職員の不正や誤謬等への対応

監査の過程において職員の不正や誤謬等を発見した場合には、意見交換するとともに監査への影響を検討して監査計画の見直しを検討する。

のように連携をすることになる。なお、ここでは、内部監査が有効に機能しているかについて随時評価を行うことになる。

以上、それぞれの監査について、表に取りまとめると以下のとおりとなる。

	監事監査	内部監査人監査	会計監査人監査	会計検査院の検査
根拠	国立大学法人法に基づく法定監査	内部監査規定に基づく任意監査	国立大学法人法に基づく法定監査	日本国憲法、財政法及び会計検査院法
目的	教育及び研究並びに組織及び運営状況の適切性	活動状況を検討・評価し、改善を重視した助言・勧告を行う	財務諸表等の適正性	国における収入・支出の決算の確認、会計経理の監督及び是正改善
範囲	業務監査（会計監査含む）	会計及び業務監査	会計監査	会計経理の検査
主体	国立大学法人役員	国立大学法人職員	公認会計士	会計検査院
資格	監事	特になし	国家資格	国家公務員
時期	期中及び期末	主として期中	期中及び期末	期中及び期末
報告書提出期限	決算期より3ヶ月以内	監査終了後	決算期より3ヶ月以内	内閣へ回付後翌年度開会の国会へ提出
提出先	学長、文部科学大臣	学長	学長、文部科学大臣	内閣、国会
基準	監事監査規程	内部監査規程	監査基準（国立大学法人について現在検討中）	会計法、会計検査院法
任命・選任	文部科学大臣	学長	文部科学大臣	検査官について内閣
任期	2年	特になし	財務諸表等を文部科学大臣が承認する時まで（注）	検査官として7年

（注）国立大学法人法上の任期としては上記の通りであるが、再任については、公認会計士法での監査責任者交代ルールが参考となろう。

（４）その他の監査

a. 情報システム監査

<意義と役割>

情報システムの普及と適用業務の拡大に伴って、情報システムの健全な運用・維持の重要性が高まっている。情報システムとは、情報を識別、収集、処理及び報告するためのシステムをいう。情報システム監査とは、情報システムの信頼性、効率性、安全性、有効性等を内部統制の一環として評価することをいう。

情報処理システムの特徴としては、

- ①処理が電子的に行なわれるために証跡が残らない。
- ②誤ったプログラムにより処理が行なわれると誤りが継続する。
- ③短時間に大量データを少人数で処理する。
- ④データ処理が集中して行なわれる。

等があり、これらに応じた内部統制が有効に機能しているかを判断しなければならない。

国立大学法人においては法人化を期として、主に財務会計について新規のシステム導入をはかっているが、このシステムに対して情報システム監査を実施することが必要となってくる。

<目的と対象>

情報システム監査としては、情報システムそのものの内部統制を評価しなければならない。監査においては、コントロール目標として以下のものが必要となる。

- ①準拠性 一般の企業会計原則、国立大学法人会計基準、その他関連する法律及び学内規則等に合致していること。
- ②網羅性 情報が漏れなくかつ重複なく記録されていること。
- ③可用性 情報が必要とされるときに利用可能であること。
- ④機密性 情報が正当な権限者以外に利用されないように保護されていること。
- ⑤正確性 情報が正確に記録され、提供されていること。
- ⑥維持継続性 必要な情報の継続使用が可能なこと。
- ⑦正当性 情報が正規の承認手続を経たものであること。

これらのコントロール目標を達成するための統制活動として、

- ①業務処理統制 個々のアプリケーション・システムにおいて、開始された取引が承認され、もれなく正確に記録され、処理されることを確保する統制活動
- ②全般統制 ネットワークの運用管理、システム・ソフトウェアの取得及び保守、アクセス・コントロールやアプリケーション・システムの取得、開発及び保守に関する統制活動

の二つの側面から評価を行なうことになる。例えば、会計データに関する業務処理統制においては、

- ①会計データの網羅性 会計データが漏れなく、重複なく記帳され、残高更新され、未決済及びエラーとなったものは期間内にすべて適切に処理されているか。
- ②会計データの正確性 正確に適時に適切な勘定に記録されているか。
- ③会計データの正当性 実際に生じた経済事象を表し、かつ、当該国立大学法人に関連するものであり、承認されたものだけが入力され、処理されているか。
- ④ファイルの維持継続性 マスタ・ファイルは、常に最新の状態に保たれ、正しく維持及び継続されているか、また整合性が保たれているか。

をコントロール目標とする。

全般統制は、取引サイクルにおける情報の信頼性を確保し、業務処理統制の継続的な運用を確実にすることを支援するものである。それには、IT (情報技術)の利用状況に応じて、例えば次のような統制活動について理解し評価する。

- ①情報システムに関する計画と組織の統制活動

- ②情報システムに関する企画・開発・調達業務の統制活動
- ③情報システムに関する運用業務の統制活動
- ④セキュリティに関する統制活動
- ⑤外部委託とそのサービスレベルの統制活動
- ⑤監視活動

<報告>

監査人は、情報システムに関する統制リスクの評価を実施した後に内部統制の不備が与える影響について検討する。また、監査人は必ずしも IT の専門家とは限らないため、必要であれば IT の専門家にこれらの業務を実施させて、その内容と指摘事項を理解しなければならない。内部統制の整備・運用状況に不備があった場合には適切な役職者への報告の可否を判断し、更に重要な不備についてはトップマネジメントに対する報告も必要となる。

b. 業績監査

近年、公会計の重要性が高まっている。国立大学法人の会計も分類上は公会計の一部に属するであろう。そのような公会計に対して、業績の評価というものが重視されてきている。業績評価としては、経済性、効率性及び有効性の評価が挙げられ、それらに対する監査が業績監査と呼ばれている(行政監査、3E 監査あるいは VFM 監査とも呼ばれる)ものである。したがって、公会計に対する監査の分類としては、業績監査と財務監査の二つが存在することになる。

また、業績監査においては、批判的機能よりも指導的機能あるいは監視的機能が求められることになる。先の制度上の監査と関連付ければ、業績監査は会計検査院の会計検査と内部監査人の内部監査において重要な監査領域を構成しているが、監事監査においても基本は業務監査であるから、業務執行の準拠性・適正性以外に業務の妥当性にも配慮されることになる。また、会計監査人の監査でも、監査実施過程で効率性等に欠ける事態を発見した場合には報告することが求められており、業績監査とも関係がある。

<目的と対象>

業績監査は、経済性、効率性及び有効性の評価がその監査の目的となる。その監査対象は、記録及び文書に限らず、業務全般にわたっている。

- ①経済性 最小のコストで、適正な質の資源を獲得することをいう。したがって、過剰人員の有無や過剰設備の有無がその対象となろう。
- ②効率性 ある部門(あるいは計画)に充てた資源から最大のアウトプットを獲得するようにすることをいう。これを評価するには、インプットの単位当たりのアウトプットを数量化して測定しなければならない。そのためには詳細な業務分析資料や標準的な指標等が必要となる。
- ③有効性 ある活動からのアウトプットが期待された結果を達成することをいう。究極的には、策定された計画がどの程度達成されたかを測定して評価することになるが、そのためには、事前の分析から始まり、業務の運営状況を検討して達成状況を判定することになる。また、有効性判定の実施可能性をも含めて総合的な判定をしなければならない。

<報告>

業績監査においては報告様式として定型のものではなく、また、監査の目的や範囲によってもその様式が異なるものである。アメリカ、イギリス、カナダ等においては、業績監査に関する研究等が専門機関により行われているが、我が国においては、業績監査の規範としての業績監査基準や業績測定の基準がまだ整備されておらず、今後の課題となっている。

また、会計監査人の監査目的は財務諸表等の適正性の証明にあるが、非効率な取引等について会計監査人が財務諸表監査の過程において発見した場合は、国立大学法人の長及び監事を経由して主務大臣に報告を行うなど、適切な対応が求められるものとする(日本公認会計士協会, 2004)。

参考文献

- 会計検査院「国の財政監督機関として」平成 15 年版
朝日監査法人「学校法人会計の実務ガイド」中央経済社
あずさ監査法人「国立大学法人会計の実務ガイド」中央経済社
日本公認会計士協会「VFM 監査の理論と実際」同文館
日本内部監査協会「内部監査実務全書」
会計検査研究 No.27「会計検査院による政府監査の基礎構造」鈴木豊
国立学校財務センター「英国における大学経営の指針」
総務省行政評価局「特殊法人等に係る監査機能に関する調査結果に基づく通知」平成 15 年 9 月
日本公認会計士協会「会計監査人と監査委員会又は内部監査人との連携に関するガイドライン」公開草案
日本公認会計士協会公会計委員会報告「独立行政法人監査における経済性・効率性等」平成 16 年 2 月
独立行政法人会計基準研究会「独立行政法人に対する会計監査人の監査に係る報告書」平成 15 年 7 月 4 日
国立大学等の独立行政法人化に関する調査検討会議「新しい「国立大学法人」像について」
経済産業省「情報セキュリティ監査研究会報告書 中間とりまとめ」
月刊監査研究 2003.6「内部監査からみた情報セキュリティ監査への取り組み」喜入博
日本公認会計士協会監査基準委員会報告第 20 号(中間報告)「統制リスクの評価」
日本公認会計士協会 IT 委員会報告第 1 号「財務諸表監査における情報技術(IT)を利用した情報システムに関する統制リスクの評価(中間報告)」
日本公認会計士協会情報システム委員会「情報システムのコントロールと監査 Q&A」中央経済社
監査実務研究会「会社の業務・会計監査の実務」新日本法規
企業会計審議会「監査基準の改訂に関する意見書」平成 14 年 1 月 25 日
Holmes, A. and S. Brown. Internal Audit in Higher Education, 2 000, Kogan Page.