

広島大学 高等教育研究開発センター 大学論集
第42集 (2010年度) 2011年3月発行：279-295

国立大学法人における内部統制

—COSOフレームワークを基軸にした概念の浸透—

景山愛子

国立大学法人における内部統制

—COSO フレームワークを基軸にした概念の浸透—

景山愛子*

1. はじめに

近年の日本の大学は少子化や運営資金の獲得に困難な状況を抱える一方で、人的・組織構造的には肥大化傾向で複雑な組織に成長している。また大学は社会との関係において多種多様な利害関係を有する組織になっており、大学の目的及び役割について責任を広く果たすことが求められている。更に、近年の社会及び経済情勢の悪化は大学の経営に対しても大きく影響を及ぼしている。その結果、現在の大学は様々な環境要因により多くのリスクを抱えることとなり、諸種の対策や対応を積極的に行う状況にある。

このような状況は大学に限ったことではなく、民間企業においても同様であり、あらゆる組織が円滑な日常的業務の遂行と不測の事態に対応できる状態を維持することに関心を持っている。しかしバブル経済が破綻後の1990年代、日本を含む先進国において社会全体に悪影響を及ぼすような企業の不祥事は発生し続け、その原因の1つとしてリスクに対する意識や対応が不十分であったことが指摘されてきたことは周知のとおりである。これらの不祥事は、組織経営の健全性や財務情報の信頼性を強く求めることとなり、その動きは企業の内部統制（internal control）を再検討する動きにもつながることになったのである¹⁾。

内部統制は、組織内の業務に組み込まれるプロセスであり、いかなる組織にも程度や優先順位の違いは存在しながらも構築される（トレッドウェイ委員会組織委員会，1996；町田，2007）。現在、一般的な内部統制の目的は①業務の効率化、②財務報告の信頼性、③関連法規の遵守、日本においては更に④資産の保全が加わる。内部統制はこれらの目的達成のために一定の統制プロセスにより組織経営を支援するものとされる。

内部統制の上記①-④の目的は今日の大学経営においても重要な点であり、民間企業に限るものではない。実際に今日の大学は業務の効率化を含む資源の効率性を重視し、民間企業同様に法令を遵守しながら様々な責任を果たすべき組織として認識され、各大学もその姿を目指している。内部統制の大学経営における有効性及び効率性は現時点においては明らかではないが、その概念は今日の大学経営にも影響を与えているのではないかと考える。そこで本稿では、現在最も通用している内部統制概念として「内部統制の統合的枠組み（Internal Control-Integrated Framework）」（以下、COSO 報告書という）に提示された内部統制の概念枠組み（以下、『COSO』という）を基軸にして、内部統制概念の浸透を国立大学法人（以下、国立大学という）において確認する。なお、本稿にお

* 広島大学大学院教育学研究科教育人間科学専攻（高等教育学）／日本学術振興会特別研究員

いて国立大学法人（以下、国立大学という）に焦点をあてる理由は次の2点である。まず、国立大学は法人化により急激な環境の変化を与えられ、様々な経営体制を短期間で積極的に改革してきた経緯があり、自律的な経営の歴史が長いはずの私立大学に劣らない取組みも見られるようになって²⁾いる。また、国立大学の法人化は日本の民間企業を発端とした内部統制議論のピークと時期が重なっており、自立的及び自律的な経営を求められる過程で、民間的発想の経営手法を導入することを掲げられた国立大学においても内部統制は検討されてきたと察するものである。

2. 内部統制概念の整理

2.1 『COSO』に至る米国における発展

現在、多くの先進国における内部統制には米国のトレッドウェイ委員会組織委員会（the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway committee, 以下 COSO という）が1992年に内部統制の定義として目的及び構成を整理した『COSO』の内容が大きく影響し、米国では民間企業だけでなく、大学機関も含める内部統制概念の規準として確立している。そもそも内部統制は実務上は会計士が監査対象に関連する内部統制システムの信頼性に依存しながら財務諸表監査を行うリスクアプローチと呼ばれる方法に関連して、そして学問上は監査論において発展し、現在においても会計学者や同専門職団体等が内部統制の議論を牽引している。『COSO』が公表される以前の内部統制概念は組織の内部牽制³⁾を起源とし、20世紀に入ってから組織規模の拡大や組織活動の複雑化と、利害関係が増える環境において、財務諸表監査に関するだけでなく、ガバナンスやマネジメントを取り込む形で組織全体に関わる範囲に拡大したものである。AICPA は1949年に「内部統制は、企業の資産を保全し、会計記録の正確性と信頼性を保証し、経営機能を増進し、そして、経営者の定めた諸方針の遵守を促進するために、企業内部において設定された、組織、計画、手続、調整のための方法や手段を総称するものである」と定義しており、この定義が経営者の視点によるものであることが特徴とされる（鳥羽, 2007）。その後も米国では内部統制は繰り返し検討され続け、トレッドウェイ委員会の結成とその報告書である1987年公表の『不正な財務報告』においてバブル経済の破綻後の様々な不祥事への対応として財務報告に関する内部統制の重要性が喚起されるに至った。

COSO 報告書はこの『不正な財務報告』の指摘に対応する形として内部統制に関する包括的な報告書であると位置づけられており⁴⁾、経営者だけでなく、取締役会をも包含した視点でコーポレートガバナンスに関連付けていることや関係法令の遵守が言及され（鳥羽, 2007）、それ以前の概念や報告書よりも更に当時の不祥事から学んだ経営上の欠陥を指摘及び補完する内容になっている。

2.2 『COSO』の概要

『COSO』は①様々な利害関係者のニーズに役立つ共通の定義を設定すること、②企業およびその他の事業体一規模の大小、公的機関であるか民間機関であるか、あるいは、営利組織であるか非営利組織であるかを問わずが、内部統制システムを評価する際に、また、その改善を図るための

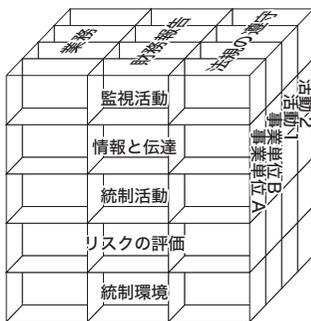
方法を決定する際に役立つ基準を提供することを目的とするために枠組み化されたものである（トレッドウェイ委員会組織委員会，1996）。そのため『COSO』は非常に抽象的であるが、あらゆる組織に適応できるように定義されている。『COSO』において内部統制とは「企業の収益性に関する諸目標と企業の使命の達成に向けて企業を適時に方向づけるため、また、経営の過程で生ずる不測の事態を最小限にするために設けられるもの」とされる。

『COSO』では内部統制の定義を以下のように示している（トレッドウェイ委員会組織委員会，1996）。

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

- 業務の有効性と効率性、
- 財務報告の信頼性、
- 法規の遵守

この定義の特徴は内部統制の目的が上記枠内の3点に整理されたこと、以下に述べる内部統制の構成要素が5点に整理されたこと、取締役会に言及することによりコーポレートガバナンスの視点を有すること、内部統制が組織の全構成員が関与するプロセスであるとする点、そしてこの枠組みはあくまでも合理的な保証を提供するものであって絶対的な効果を約束するものではないとする点にある。構成要素は、『COSO』が内部統制の有効性を評価する規準として示したもので①統制環境（control environment）、②リスクの評価（risk assessment）、③統制活動（control activities）、④情報と伝達（information and communication）、⑤監視活動（monitoring）から成り、実用的に内部統制の目的を達成するために必要とされるものである。なお、内部統制の有効性評価においては該当目的における全要素について個別に評価を行うのであり、一部の要素のみの評価を結果とするのではないこともこの枠組みの特徴として追加することができる。これら内部統制の目的と構成要素との関係は図1のように表され、5つの構成要素の関係は図2のように表される。



出典：図1と図2共に（鳥羽，2007）

図1 内部統制の目的と構成要素の関係

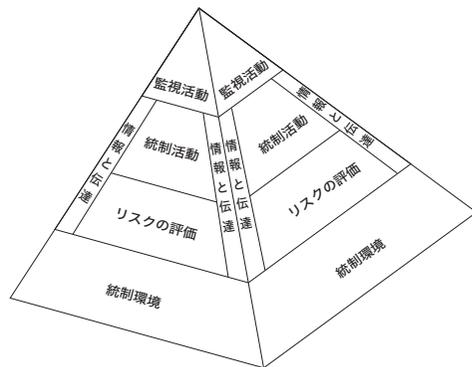


図2 各構成要素の関係

3. 日本における内部統制概念の発展

3.1 『COSO』以前の内部統制概念の発展

日本における内部統制に関する議論は基本的には米国同様に財務諸表監査の枠組みとの関連で行われてきた（鳥羽，2007）。戦後間もない1951年に通商産業省・産業合理化審議会により公表された『企業における内部統制の大綱（以下、『大綱（1951）』という）』は企業経営という視点において内部統制を論じた一方で、内部統制を「計算的統制の方法によって行う」とし、「企業方策を決定したり、それを実施したり、また企業の有する資産を保管したりすること自体ではない」（鳥羽，2007）として極めて限定的な方法による、企業の経済行動や経済自体の発展がまだ見えない時代の背景を表すような内容に留まっている。次に着目すべき概念の発展は1970年に日本会計研究学会会計監査特別委員会が公表した『財務諸表監査における内部統制の研究』においてである。この報告書は1949年のAICPAによる報告書の内容が約20年遅れて取り入れられたものであり、その特徴は内部統制の目的が企業資産の保全（資産管理）、会計記録の正確性と信頼性の確保（会計管理）、そして経営の合理化または能率増進（業務管理）の3点に区分されたことであり（鳥羽，2007）、『大綱（1951）』以後、初めて会社財産の保全に関する概念が加えられた。この時点においてようやく日本における内部統制概念は国内の経済発展を伴って拡大を見せ始めたと考えられることができる。しかし、日本の内部統制概念の次なる明らかな進展は1990年代のバブル経済が破綻を見るまでは巡ってこなかったのである。

3.2 『COSO』以降の内部統制概念の発展

米国で『COSO』が公表された時期は日本においてはバブル経済破綻後の大手金融機関や企業の不祥事及び倒産が相次いでおり、企業と株主のあり方を論じるコーポレートガバナンス議論が巻き起こっていた。今日に至る内部統制の議論はこの頃から続くものであり、企業経営を見直すために改めて内部統制の必要性や重要性が議論されることになったのである。そのような中、日本で初めて公的に『COSO』が取り入れられたのは2001年の金融庁が公表した『改定金融検査マニュアル』においてである（鳥羽，2007）。これ以降、日本の内部統制の議論においては経済産業省が会社法に関連した視点と金融庁企業会計審議会が財務報告に関連した視点において重要な役割を担ってきた。経済産業省は2003年にリスク管理・内部統制に関する研究会が『リスク新時代の内部統制—リスクマネジメントと一体となって機能する内部統制の指針（以下、『指針（2003）』という）』を公表している。この『指針（2003）』では、リスクマネジメントと内部統制が経営者の役割として重要であるとして、『COSO』が引用されている。次に2005年には会社法改正に反映させるべく『指針（2003）』を基礎とした『コーポレートガバナンス及びリスク管理・内部統制に関する開示・評価の枠組について—構築及び開示のための指針—（以下、『指針（2005）』という）』が公表された。『指針（2005）』では、企業不祥事の防止等を目的として企業のリスク管理・内部統制に加えてコーポレートガバナンスの確立の重要性に着目したものであり（経済産業省企業行動の開示・評価に関する研究会，2005）、『COSO』と『ERM』が引用されている。

日本の内部統制概念に新たな展開が見られたのは金融庁企業会計審議会が2005年に公表した「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準(公開草案)」においてである(以下、『公開草案(2005)』という)。『公開草案(2005)』はその後、継続的な審議を経て、実務的な指針の作成を目的に2007年に公表された「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の設定について(意見書)(以下『金融庁意見書』という)」に取りまとめられた。この『金融庁意見書』は現在、国内における内部統制規準として認識されている。

『金融庁意見書』は『公開草案(2005)』における内部統制の枠組みを引き継いで「内部統制の基本的枠組み」として内部統制は①業務の有効性及び効率性、②財務報告の信頼性、③事業活動に関わる法令等の遵守、④資産の保全の4つの目的を達成するプロセスであるとし、そのプロセスは①統制環境、②リスクの評価と対応、③統制活動、④情報と伝達、⑤モニタリング、⑥ITへの対応という6つの基本的要素⁵⁾から構成されると提示している(金融庁企業会計審議会、2007)。『金融庁意見書』は『COSO』が国際的な内部統制議論のベースになっていることを鑑みた上で基本的に『COSO』を踏襲するとしたものである。しかし、『COSO』との違いは4つあり、内部統制の目的に「資産の保全」が追加された点、構成要素を基本的要素と呼ぶ点、リスクに関するプロセスについて評価と対応に区分した点、「ITへの対応」が追加された点である。『金融庁意見書』は、「資産の保全」を追加した理由を「我が国においては、資産の取得、使用及び処分が正当な手続及び承認のもとに行われることが重要であることから、独立させて1つの目的として明示した」と説明している。また基本的要素のうちリスクの「評価と対応」を区分した理由は述べられていないが、「ITへの対応」については「COSO報告書公表後のIT環境の飛躍的進展により、ITが組織に浸透した現状に即して」追加したと説明されている。

日本においては近年、地方自治体や独立行政法人(以下、独法という)における内部統制の議論も活発化しており総務省から報告書が公表されている。地方自治体については総務省地方公共団体における内部統制のあり方に関する研究会により2009年に『内部統制による地方公共団体の組織マネジメント改革～信頼される地方公共団体を目指して～』が公表され、『金融庁意見書』における内部統制の枠組みと地方公共団体との関連性が検討されている。この報告書では、税金を基に住民サービスを実施する地方公共団体として「事務の原則である業務の有効性及び効率性の追求が重要であり、その前提として、公平性・公正性が求められることから、法令遵守に基づく合法性や合规性の確保がその基礎となる。また、住民サービスの財政的な裏付けとなる財務報告の信頼性や資産の保全を適切に確保することが重要となる」としているが、内部統制の目的の重要性における比重は団体により異なるとしている。次に独法については2010年に独法における内部統制と評価に関する研究会から『独立行政法人における内部統制と評価について—独立行政法人における内部統制と評価に関する研究報告書の公表—(以下、『独法報告書』という)』が公表され、内部統制の定義を「中期目標に基づき法令等を遵守しつつ業務を行い、独法のミッションを有効かつ効率的に果たすため、法人の長が法人の組織内に整備・運用する仕組み」とし、その必要性を①戦略的なマネジメントに有用、②目標・計画の複雑性、③職員のインセンティブ向上の観点に根拠をおいている。更に報告書で引用した内部統制の目的と基本的要素は「COSOのフレームワークを基本的に踏襲しつ

つ、独法の特性を考慮して整理」したと注記されているが、『COSO』の引用元は『金融庁意見書』で、内部統制の目的や基本的要素の数や文言は正確には『COSO』よりも『金融庁意見書』とほぼ同じである。しかし重要な違いは、内部統制の目的を①業務の有効性・効率性、②法令等の遵守（コンプライアンス）、③資産の保全、④財務報告等の信頼性として、重要度の高い順に列挙した点であり独法の性質的な特徴が反映されている。まず、①業務の有効性・効率性については国民の信頼との関係において重要であるとし、②法令等の遵守については昨今の独法の不祥事に鑑みた結果とし、③資産の保全については、独法の資産が国民の税金によるものが多い点と資産の有効活用等が強く求められている点、そして『金融庁意見書』において日本における企業財産の管理が重要な経営管理であるとしていることを理由としている。④財務報告等の信頼性の位置づけについては、「財務報告等」にした理由を独法においては財務情報のみならず非財務情報が業務実績の測定には必要であるという考えを示した上で、それらの信頼性の確保が重要としている。しかし『独法報告書』では、企業と独法との違いを示す別の項目において、企業は利潤を求める結果、不適切な財務報告を行うことがあるため、財務報告の信頼性におけるリスクに対応した内部統制を充実・強化することが重要と指摘する箇所があり、この考え方も利潤を求めない組織である独法における財務報告等の信頼性の重要度の判断基準に影響すると思われる。

このように近年の日本における内部統制の議論は民間企業を発端に徐々に公的機関へも広がりを見せており、本項で確認した2つの報告書はどちらも『COSO』と『COSO』を踏襲した『金融庁意見書』を取り入れている。すなわち公的機関においても内部統制概念は導入されつつあり、またその構築も必要であると認識されていることを示している。また、地方自治体や独法に関する報告書に示された内部統制のあり方は民間企業の枠組みをほぼ踏襲しながらも鵜呑みにするのではなく、各組織の業務や性質に順応する内容がそれぞれ検討されていることも重要な進展である。

なお、日本国内における『COSO』を含める内部統制に関連する研究の特徴は、制度に関連した内容や内部統制の構築・運用・評価という各段階をそれぞれ検討する内容等、実用性を重視した研究が大多数を占め、中でも法律との関連から財務報告における監査の視点により内部統制を論じる研究が多い。したがって法律や勧告等が公表されると、実務的な対応策として事例研究や、単に制度解説を行う研究が見られるようになる。この特徴を表すように、COSO 報告書でも『COSO』の定義が本来、「個別的な定義を可能にする汎用性を持っている」こととし、例えば「事業体において目的の一部に関する内部統制をとりあげることもできるし、また、すべての目的に関係する内部統制を取り上げることも可能であろう」（トレッドウェイ委員会組織委員会、1996）と実務面における利用可能性を示す。内部統制の研究はこの可能性に沿って実用性の高さが重視されており、一方で『COSO』やその他の枠組みの適性や概念または目的全体を扱うような研究または複数の内部統制概念の比較や本来対象とした組織以外への適応を検討する理論的展開を行う研究は乏しい⁶⁾。

4. 国立大学と『COSO』

4.1 『COSO』の登場

国立大学における内部統制については、法人化前と法人化後の特徴を考察することが重要である。まず法人化前の特徴は『COSO』が反映されたものではなかったことが挙げられる。法人化前の内部統制には2種類の「内部」を前提にした内部統制が考えられ、1つは文部科学省（以下、文科省という）に属する国立大学として政府が主体となって国立大学に対して行った統制ともう1つは各国立大学内において行われた統制が考えられる。前者には総務省及び会計検査院からの評価や検査の他、文科省との間における予算統制が含まれ、後者には予算及び事務上の適正な執行と帳簿の管理や内部牽制等が含まれる。前者の特徴を示すものとして、当時の国立学校財務センターが2000年に公表した「国立大学財務システム改革の課題（中間まとめ）」では「現行の監査の視点は、個々の会計経理の合規性や経済性が中心であり、財務システムの妥協性と有効性、あるいは財務情報の適正性という観点は少ない」とあり、この視点は監査に限られた一面ではあるが、業務の有効性につながる財務システムの有効性や財務情報の信頼性につながる適正性に関して『COSO』が重視する考えとは異なる考え方がされていたことを示している。

国立大学における内部統制概念に『COSO』が取り入れられていると判断できるのは、法人化間もない時期の2004年に国立大学財務・経営センターから発行された「国立大学経営ハンドブック第1集」（以下、『ハンドブック』という）の記述である。『ハンドブック』では、内部統制について「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」と定義が述べられている。ここで示された内部統制の目的は『COSO』と同じである。しかし目的の順番が異なり「財務報告の信頼性」が最初に位置づけられており、この点について『ハンドブック』では何も触れられていないが、この説明が「第10章 監査」に含まれていることから、国立大学の監査における重要性との関連においてこの順番になったことが推察できる。更に『ハンドブック』では『COSO』の構成要素に該当する箇所として「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（下線は筆者による）」という国立大学の環境に適合させた内部統制のあり方が説明されている。

しかし、『ハンドブック』の限界は内部統制を会計監査のスケジュールにおける一連の評価の1つとして扱っていて、『ハンドブック』の目的である「国立大学法人の経営モデルを作り上げていく」（国立大学財務・経営センター、2004）ための参考資料に過ぎないところであり、大学経営全体に

における内部統制の位置づけが曖昧である。

なお、国立大学における内部統制に関する研究は各構成要素を限定する個別の研究が既に展開されており、ここでは『COSO』や『指針(2005)』が引用されているもの⁷⁾もあるが、多くは実用書やケーススタディの性質が強い文献であり、理論的分析を行う視点の研究が民間企業を対象にした研究の特徴と同様に豊富ではない。

4.2 実務的側面から見る『COSO』の浸透に関する考察

本節では国立大学の中期目標(平成22年3月)を用いて国立大学の内部統制に関してその概念の浸透を実務的側面から検証する。その対象は全国立大学(2010年11月末時点で86大学)とする。中期目標を用いる理由として、中期目標が国立大学法人法において、達成すべき業務運営に関する目標と定められているとおり、国立大学の具体的な経営方針や計画を示すものであることにより実務的側面に関するデータが得られると判断したことによる。また、内部統制が事業体の目的を支援することを目的とし、COSO報告書においても「内部統制の定義には、事業体が達成しようとする目的がなければならない」(トレッドウェイ委員会組織委員会, 1996)とあることから、国立大学における内部統制に関しては中期計画よりも中期目標レベルで目的が設定されると仮定することも理由である。

検証の過程においては、内部統制の目的の内容を国立大学の直接的な解説を行った『ハンドブック』の時点におけるものではなく、あえて『金融庁意見書』の内容を用いる。『金融庁意見書』は現在の日本社会や経済を反映し国内において通用される概念であることと、現在、内部統制が検討される組織の中で最も性質に近い内容の『独法報告書』においても参考とされたことを考慮し、『COSO』及び『COSO』が関連する内部統制概念の浸透を確認する。そこで改めて『金融庁意見書』にある目的の説明箇所を以下に抜粋する(金融庁企業会計審議会, 2007)。

- 業務の有効性及び効率性とは、事業活動の目的の達成のため、業務の有効性及び効率性を高めることをいう。
- 財務報告の信頼性とは、財務諸表及び財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性のある情報の信頼性を確保することをいう。
- 事業活動に関わる法令等の遵守とは、事業活動に関わる法令その他の規範の遵守を促進することをいう。
- 資産の保全とは、資産の取得、使用及び処分が正当な手続及び承認の下に行われるよう、資産の保全を図ることをいう。

更に内部統制の目的を中期目標についてキーワードを用いて検索した後、目視による内容確認を行い、該当する大学を抽出する。各目標に関するキーワードは表1のとおりである。

なお、4つの目的のうち「(1)業務の有効性及び効率性」に関しては国立大学法人法が中期目標において「業務運営の改善及び効率化に関する事項」を定めることとしていることから、全法人が既に当目的に関連した視点は有するとみなし、(1)に関する検索を除く。なお、(4)における資産には

有形のみならず無形資産も含まれるため（金融庁企業会計審議会，2007），ここでは「情報」をキーワードに加える。

表1 中期目標における内部統制の目的と検索キーワード

	(1) 業務の有効性及び効率性	(2) 財務報告の信頼性	(3) 事業活動に関わる法令等の遵守	(4) 資産の保全
検索キーワード		報告 / 監査 / ディスクロージャー	遵守 / コンプライアンス	資産 / 情報

4.3 検証の結果と知見

表2では，前項で説明した方法による検証結果を示す。

表2 中期目標における内部統制の目的と同義の項目設定

	(1) 業務の有効性及び効率性	(2) 財務報告の信頼性	(3) 事業活動に関わる法令等の遵守	(4) 資産の保全
大学数	86大学	該当なし	85大学	該当なし

表2の結果は国立大学の中期計画における内部統制概念は『COSO』の範囲にあり、『金融庁意見書』の影響があるとは判断できないことを示している。

しかしこの結果を得た上で，更なる考察を行うと，実際には(2)については，(2)の視点が国立大学に欠落している可能性は否めない一方で，財務報告に至るまでに各大学内においては国立大学法人会計基準や学内の会計規則等に従い業務を行う状況や，(1)や(3)を達成する措置として掲げられていた監事機能や監査の強化は当然に財務情報の正確性を確認する作業を伴うことを考慮すると財務報告の信頼性を支える基盤は各大学において存在することが考えられる。

次に(4)に関しては，どの法人も多くの資産を抱え，効率的な使用や運用を目標に掲げる一方で，『金融庁意見書』に意図される資産の保全において最も重要と思われる「正当性」を確保するという視点においては目標が抽出されなかった。しかし，国立大学は一部重要な財産の譲渡や担保は独立行政法人通則法の準用規程や学内資産管理等の規程が設けられているため，実際は法令を遵守するという目標により一定の資産の保全は達成することが可能であり，また無形資産の保全に限ると，情報のセキュリティを管理及び強化することが保全を達成するためには重要であるとすれば，85大学がその点に関する目標を掲げている。

更に(2)と(4)の達成は「適正な経理」を行うことが信頼性や正当性を確保するための態勢であることを考慮すれば，その点に関する目標を20大学が掲げている。

5. おわりに

本稿では民間企業を中心に発展した内部統制と国立大学との関連について『COSO』および『COSO』が関連する内部統制概念の浸透について検討を行った。2004年に『ハンドブック』が国立大学における内部統制についての概要を『COSO』の範囲で掲載したことは、『ハンドブック』の役割的意義を考慮すれば、現在の国立大学の経営環境に『COSO』の適用を促進するものであり、国立大学法人の内部統制の発展に『COSO』が影響することの可能性が高いことを示す。

次に、国立大学における内部統制概念の浸透を更に確認するために行った中期目標を利用した検証では、『COSO』と『金融庁意見書』の目的における違いである「資産の保全」に関連した中期目標は抽出されず、『金融庁意見書』と中期目標との関連性は認められなかった。したがって、この検証結果からは、現在の国立大学法人の内部統制概念に影響を及ぼしているのは『COSO』であり、また関連法令の遵守が『COSO』において設定された点であることから、国立大学に『COSO』が浸透し、実務にも反映されていると考えることができる。

しかし、この結果にはいくつかの限界が認められる。まず内部統制概念の浸透について中期目標を用いて検証しようとする方法においては、日常業務において既に実践できていることや経営上、認識または重要度の低いことが中期目標に設定されない可能性があり、内部統制概念の浸透を中期目標に十分に見出すことができない場合がある。また、今回の検証結果に抽出されなかった表2の(2)と(4)に関しては、検証結果を踏まえて行った考察により、それぞれを確保する基盤が各大学内に存在することを推察できたことが結果の信用性を弱めることになる。この点も踏まえて、本稿の結果を更に慎重に捉えるためには現場に対するインタビューやアンケート調査を行うことが必要であり、内部統制概念の浸透を目的間の関係や達成評価に用いられる構成要素においても調査及び検討することが今後の課題である。この作業は、今後の大学における内部統制を考える上で、様々な概念枠組みの大学における適正性を検討することの材料にもなる。

一方で、前章の考察からは本稿の目的とは別の視点において現在の国立大学における経営上の特徴を表すデータが得られたと考えることもできる。内部統制の目的における優先順位は、組織を取り巻く環境や経営上の方向性を踏まえて判断するものである。したがって国立大学の内部統制の特徴として、国立大学法人法で決められている「業務の有効性及び効率性」や「関連法令の遵守」における意識や行動は積極的であり、経営上の重要度が高いと捉えることができる⁸⁾。

近年、独法の内部統制に関する報告書が公表されたことに加え、内部統制報告書の制度化が政府において検討されている。公的機関における内部統制の検討はここ数年で迅速に進んでおり、報告書の提出に際し、組織内外における内部統制の共通の定義や評価尺度が明示されると思われる。国立大学も急速に内部統制環境を整備することが求められる可能性は高く、そのためにも、国立大学における現時点における内部統制概念の確認は重要であり、経営環境や組織体質に適した概念の検討が必要である。

【注】

- 1) 米国で内部統制議論が再燃したのは1980年代であり、アメリカ公認会計士協会（以下、AICPAという）、アメリカ会計学会、財務担当経営者協会、内部監査人協会、全米会計人協会が共同で組織したトレッドウェイ委員会（the Treadway Commission）が従来の内部統制を評価する際の基準を勧告・公表したことがきっかけである。
- 2) 国立大学の経営姿勢が私立大学よりも積極的な例として21世紀大学経営協会「アンケート集計結果報告 大学の経営課題調査」（2010）では、コンプライアンスへの取り組み状況は、国公立大学においては理事会主導で全学組織が整備されているところが4割を超える一方で、私立大学では2割に留まる点、教職員の倫理綱領・行動規範についても国立大学は9割、私立大学においては4割が整備済みである点等の結果が得られている。またハラスメントを除く危機管理に関する規定・マニュアルの作成についても国立大学は9割に上り、私立大学は5割という結果が得られている。
- 3) 内部牽制とは「経営活動を遂行するにあたり発生可能な不正・誤謬を予防するために、物的ないし人的な行為により相互に検証し合う管理システム」である（日本管理会計学会、2000）。
- 4) COSOは2004年に従来の『COSO』を包含した戦略設定に関連した全社的なリスクマネジメントを実行するための概念の枠組みとして“Enterprise Risk Management-Integrated Framework（以下、『ERM』という）を公表している。ERMは米国においてNational Association of College and University Business（以下、NACUBOという）から大学機関への利用が促されている。
- 5) 基本的要素が『COSO』における構成要素という用語から変更された理由は、それらの要素が例示に過ぎないという考えによる。しかし6つの基本的要素は以下のように定義される（金融庁、2007）。なお、下線は筆者による。「統制環境とは、組織の気風を決定し、組織内のすべての者の統制に対する意識に影響を与えるとともに、他の基本的要素の基礎をなし、リスクの評価と対応、統制活動、情報と伝達、モニタリング及びITへの対応に影響を及ぼす基盤をいう。（中略）リスクの評価と対応とは、組織目標の達成に影響を与える事象について、組織目標の達成を阻害する要因をリスクとして識別、分析及び評価し、当該リスクへの適切な対応を行う一連のプロセスをいう。（中略）統制活動とは、経営者の命令及び指示が適切に実行されることを確保するために定める方針及び手続をいう。統制活動には、権限及び職責の付与、職務の分掌等の広範な方針及び手続が含まれる。このような方針及び手続は、業務のプロセスに組み込まれるべきものであり、組織内のすべての者において遂行されることにより機能するものである。（中略）情報と伝達とは、必要な情報が識別、把握及び処理され、組織内外及び関係者相互に正しく伝えられることを確保することをいう。組織内のすべての者が各々の職務の遂行に必要とする情報は、適時かつ適切に、識別、把握、処理及び伝達されなければならない。また、必要な情報が伝達されるだけでなく、それが受け手に正しく理解され、その情報を必要とする組織内のすべての者に共有されることが重要である。（中略）モニタリングとは、内部統制が有効に機能していることを継続的に評価するプロセスをいう。モニタリングにより、内部統制は

常に監視、評価及び是正されることになる。モニタリングには、業務に組み込まれて行われる日常的モニタリング及び業務から独立した視点から実施される独立的評価がある。両者は個別に又は組み合わせて行われる場合がある。(中略) IT への対応とは、組織目標を達成するために予め適切な方針及び手続を定め、それを踏まえて、業務の実施において組織の内外の IT に対し適切に対応することをいう。(中略) IT への対応は、IT 環境への対応と IT の利用及び統制からなる」。

- 6) 東信男 (2010) 「国の行政機関への内部統制制度の導入—欧米諸国の現状と我が国への示唆—」『会計検査研究』第41号, 153-171頁は、「わが国では民間企業における内部統制についてはその重要性が認識されるようになったが、公共部門における内部統制のあり方についての議論はその緒に就いたばかりである」と述べた上で、欧米における3つの内部統制制度を比較し、米国と英国における現状を踏まえ、日本の行政機関に内部統制を制度として導入する場合の留意点を列挙している。本稿においては東論文のアプローチは引用していないが、国立大学における何らかの概念枠組みの適用性を論じる場合には有用であると思われる。
- 7) 例えば、あずさ監査法人パブリックセクター本部 (2006) 『国立大学法人の内部監査—東京大学における内部監査実践例』はモニタリングに関連して、また国立大学協会による「平成18年度リスクマネジメントに関するアンケート調査報告書」や2008年の「国立大学の目指すべき方向—自主行動の指針— (以下、『国大協指針 (2008)』という)」はリスク管理に関連する等、個別の構成要素を扱っている。
- 8) 実際、中期目標において「内部統制」という用語を用いた目的を掲げるのは16大学で、それらのうち11大学が関連法令の遵守のために内部統制を整備、構築または強化すると明示している。

【参考文献】

あずさ監査法人 (2009) 『内部統制の実践的マネジメント 第2版』東洋経済新報社。

あずさ監査法人パブリックセクター本部 (2006) 『国立大学法人の内部監査—東京大学における内部監査実践例』第一法規。

東信男 (2010) 「国の行政機関への内部統制制度の導入—欧米諸国の現状と我が国への示唆—」『会計検査研究』第41号, 153-171頁。

金融庁企業会計審議会 (2005a) 「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準 (公開草案)」(<http://www.fsa.go.jp/news/newsj/17/singi/f-20050713-2/01.pdf>) <2010年11月28日アクセス>。

金融庁企業会計審議会 (2005b) 「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準のあり方について」(<http://www.fsa.go.jp/news/newsj/17/singi/f-20051208-2.pdf>) <2010年9月8日アクセス>。

金融庁企業会計審議会 (2007) 「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の設定について (意見書)」(http://www.fsa.go.jp/singi/singi_kigyousin/20070215.pdf) <2010年9月8日アクセス>。

経済産業省企業行動の開示・評価に関する研究会 (2005) 「コーポレートガバナンス及びリスク管理・

- 内部統制に関する開示・評価の枠組について—構築及び開示のための指針—（概要）」（<http://www.meti.go.jp/feedback/downloadfiles/i50831cj.pdf>）〈2010年9月12日アクセス〉。
- 経済産業省リスク管理・内部統制に関する研究会（2003）「リスク新時代の内部統制—リスクマネジメントと一体となって機能する内部統制の指針—」（<http://www.meti.go.jp/kohosys/press/0004205/1/030627risk-hokokusyo.pdf>）〈2010年11月28日アクセス〉。
- 国立学校財務センター編（2000）「国立大学財務システム改革の課題（中間まとめ）」（<http://www.zam.go.jp/n00/n000a002.htm>）〈2010年9月8日アクセス〉。
- 国立学校財務センター編（2001）「国立大学財務システム改革の課題—会計システムを中心にして—」（<http://www.zam.go.jp/n00/n000a003.htm>）〈2010年9月8日アクセス〉。
- 国立大学協会（2007）「平成18年度リスクマネジメントに関するアンケート調査報告書」。
- 国立大学協会（2008）「国立大学の目指すべき方向—自主行動の指針—」（<http://www.janu.jp/active/txt6-2/200803rif.pdf>）〈2010年9月13日アクセス〉。
- 国立大学財務・経営センター編（2004）「国立大学法人経営ハンドブック」第1集（<http://www.zam.go.jp/n00/n000e003.htm>）〈2010年9月13日アクセス〉。
- 国立大学法人（2010）中期目標・中期計画（http://www.mext.go.jp/a_menu/koutou/houjin/1292726.htm）〈2010年11月28日アクセス〉。
- 新日本監査法人（2004）「図解でわかりやすいQ&A 国立大学法人の会計と実務」ぎょうせい。
- 総務省地方公共団体における内部統制のあり方に関する研究会（2009）「内部統制による地方公共団体の組織マネジメント改革～信頼される地方公共団体を目指して」（http://www.soumu.go.jp/main_content/000019097.pdf）〈2010年9月8日アクセス〉。
- 総務省独立行政法人における内部統制評価に関する研究会（2010）「独立行政法人における内部統制と評価について—独立行政法人における内部統制と評価に関する研究会報告書の公表—」（2010年9月8日アクセス）。
- 鳥羽至英（2007）『内部統制の理論と制度』国元書房。
- トレッドウェイ委員会組織委員会（鳥羽至英・八田進二・高田敏文訳）（1996）『内部統制の統合的枠組み 理論編』白桃書房。
- 21世紀大学経営協会（2010）「アンケート集計結果報告 大学の経営課題調査」。
- 日本管理会計学会編（2000）『管理会計学大辞典』中央経済社。
- 文教予算事務研究会（1998）「平成10年度文教予算の実務ガイド」第一法規出版。
- 米国公認会計士協会・トレッドウェイ委員会（鳥羽至英・八田進二訳）（1991）『不正な財務報告—結論と勧告』白桃書房。
- 町田祥弘（2008）「内部統制の知識」日本経済新聞出版社。
- 文部科学省国立大学法人会計基準等検討会議（2004）「国立大学法人に対する会計監査人の監査に係る報告書」（http://www.mext.go.jp/component/a_menu/education/detail/_icsFiles/afiedfile/2010/01/20/002_6.pdf）〈2010年9月8日アクセス〉。
- 山本清（2002）「国立大学の法人化と会計システムの課題」『大学論集』第32集，147-160頁。

COSO (2004). *Enterprise Risk Management: Integrated Framework*.

NACUBO (2003). The Sarbanes-Oxley Act of 2002: recommendations for higher education. *Advisory Report 2003-03*.

NACUBO (2008). *Learning to harmonize*.

Internal Control in the National Universities in Japan with Pervasion of the Concept of COSO Framework

Aiko KAGEYAMA *

The National universities in Japan have become business entities since their incorporation in 2004, adopting different governance and management concepts and styles, which mostly originated in the private sector. The main idea of this paper is to examine if the most accepted concept of internal control, discussed mainly in the private sector, has influenced the governance and management of the national universities in Japan.

The concept of internal control has long history beginning in the 19th century in the United States. Internal control has been the main topic of discussion whenever a big company scandal occurs. In 1992 the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) published the “Internal Control-Integrated Framework (COSO Framework)” that has become accepted all over the world as providing the most appropriate and available basic concept of internal control for all kinds of organizations. The COSO framework provides 3 categories of objectives with 5 interrelated components to measure the effectiveness of internal control and can also be used as the concept or means by which the 3 objectives can be incorporated in the organizational goals. The concept of the COSO framework also has been adopted for governmental guidelines and business practice in Japan. The first appearance of the concept of the COSO framework in public documents in Japan was in 2002 in the “Inspection Manuals for Securities Firms” published by the Financial Services Agency. After then, the COSO framework has provided its definition as a common interpretation of internal control and always as the basic concept of the new frameworks discussed in Japan. For the national universities, the concept of the COSO framework officially appeared in the “Handbook for national university governance” provided by the Center for national university governance and management as a guideline for the newly incorporated national universities in 2004.

This paper also provides results from a small study of all 86 national universities using the mid-term targets to see if any concept of internal control were included. The results show that the concept of the COSO framework has reached all the national universities’ governance and management, but not yet with the frameworks considered and published in Japan after the COSO framework. More inspections as interviews or by survey would be helpful to strengthen the results and whole concept of this paper, and which can form part of further research.

* Doctoral student, Graduate School of Education, Hiroshima University; Research fellow, Japan Society for the Promotion of Science