

不正経理の制度的原因と環境的背景 ——とくに非営利組織を端緒として——¹

星野 一 郎

はじめに——その不変性と普遍性²——

古今東西、不易流行なものは、人間の^{きが}性に起因する事柄または現象であろう。具体的には、盗難や強盗そして殺人などの犯罪行為、男女関係あるいはセックスをめぐる人間関係の混乱等からの犯罪的行為や試験におけるカンニングなどの不正行為そして金銭をめぐる犯罪または不正な行為などが代表的かつ典型的なものであろう。これらはいずれも、人間の本质や本性に起因したものであり、またそれをめぐる制度的または環境的な要因からも多大な影響を受けるという特性を有するものである。

こうした特徴は、なにもここであげたものに限定されるものではない。日常生活における些事においても、不正または不公平なできごとは山積しているものである。さらには、当初はごく軽微な問題であったことが、なんらかの事情からそれを放置または見逃したために、その状況がエスカレーションすることも頻繁に観察されるところである。そのような特性を有する不正（経理）の一部に対しては、事前対策（予防）よりも事後対策のほうが有効なこともありがちである。

これらの事柄や現象は、元来、人間あるいはそれによって構成される組織や社会の“欲望”または“希望”によって発生、促進される特性を有するがゆえに、その発生を完全に封じることが、いかなる制度的措置と強権的罰則を整備したからといっても原理的に不可能であろう。けれども、それだからといってなんらの制度や罰則を整備、適用しないわけにはゆかない。そのためにはこの“欲望”または“希望”の実態を見極めることが肝要である。

本稿においてこれらの問題を完全に究明することは原則的かつ実質的に不可能であるが、それらに加えて、そもそも不正経理をめぐる制度的原因と環境的背景は、それぞれのケースごとに千差万別であり、それらを包括する一般理論（のようなもの）の構築は、しよせん夢物語であるともいえよう。けれども、“欲望”や“希望”などを原因とする不正（経理）にかかる因果律を検討することは、それに対する予防や抑制のために必要不可欠である。本稿はこうした問題意識のもと、おもに非営利組織を念頭においた不正経理にかんする制度的原因と環境的背景について考察することを意図している。

本稿においては、従前、営利組織についても非営利組織についても、ほぼ共通な事柄または現

¹ 本稿においては、あらたな観点からの不正経理類型化にかかる試論とそれにかんする仮説または仮定についての議論は基本的に簡略している。それについてはつぎの文献を参照のこと。本稿における仮説等についての議論の一部はつぎの文献と重複している。

星野一郎「不正経理類型化試論とその展開可能性——その会計的・経営的特性とその背景——」『産業経理』第75巻第3号（2015年10月）、38-53頁。

² ここでいう「不変性と普遍性」についてはつぎの文献を参照のこと。

星野一郎「不正経理の不変性と普遍性——粉飾決算の恒久性をめぐって——」『産業経理』第71巻第3号（2011年10月）、22-40頁。

象として検討されることの多かった不正経理を、つぎにあげる仮説にもとづき、おもに非営利組織を念頭において展開するものである。そこで展開される考察における特徴のひとつは、後述するように、おもに非営利組織において顕著に顕在化する傾向または特性のある不正経理を考察することによって、より一般性の高い説明理論の構築を意図しているものである。

I 不正経理にかかる制度的原因とそれをめぐる背景

I-1 制度的原因をめぐる問題

(1) 非営利組織における不正経理に関連する前提と仮定

① その前提

企業会計の対象となる組織体は、なにも株式会社等の営利組織に限定されるわけではない。とくに本稿においては、非営利組織における不正経理の特性を拡張または敷衍したうえで、株式会社を代表とする営利組織におけるその特性をも視野におさめた議論展開を意図している。

そのような意味においては非営利組織といえども、その本質においては営利組織と異ならないものである。ただ異なるのは、「おもな目的」を営利とするか否かだけである。しかしまた、こうした組織目的を有する非営利法人（Non-Profit Organization：NPO）³等の非営利組織の一部には、不正経理のために設置、運営されている組織体が存在、機能していることもあるが、それらについては本稿では検討しない⁴。

さらに悪いことに、非営利組織における不正経理は、独立行政法人等の広義の国家機関における公共性や公益性の一部を毀損している蓋然性の存在を推測できる。株式会社を代表とする営利組織における効率性追求や収益性追求と国立大学等の独立行政法人等をはじめとする営利組織における効率性追求や公共性追求が、多様な組織的要因と環境的要因などの影響もあり、対立または矛盾する事態を惹き起している懸念がある。ある観点から換言すると、非営利組織と営利組織の双方のデメリットが融合または輻輳する懸念があるともいえる。

② その仮説

ここで「仮説1」として提示するのはつぎのようなものである。

株式会社を代表、典型とする営利組織と比較して、他の条件と環境が等しければ、非営利組織のほうが一般的に不正経理に傾斜または拡大する特性または傾向が存在する可能性がある。

1) 類似点と相違点

本稿においては、従前、営利組織についても非営利組織についても、ほぼ共通な事柄または現象として検討されることの多かった不正経理を、上記の仮説にもとづき、おもに非営利組織を念頭において展開するものである。さきにも記述したように、そこで展開される考察における特徴のひとつは、おもに非営利組織において顕著に顕在化する傾向または特性のある不正経理を考察

³ このように非営利組織とされることも、また非営利団体または非営利機関などと呼称されることもあるが、本稿においては、通常わが国において一般的なこの呼称を用いることにする。通常用語法では政府機関は含まれないとの見解もあり、そうした見解にしたがうと、たとえば国立大学等の独立行政法人の位置づけが微妙になってくるが、本稿ではそのような論点には言及しない。

⁴ たとえば国立大学等の規程にもとづいた謝金等の算定においては、世間的に低廉な謝金等の支出しかできないので、それを回避または迂回される目的をもってNPO等を活用するケースがありえる。けれども本稿の目的とは相対的にそれるので、それについての考察についても省略する。

することによって、より一般性の高い説明理論の構築を意図しているものである。

企業会計の対象となる組織体は、なにも株式会社等の営利組織に限定されるわけではない。本稿においては、非営利組織における不正経理の特性を拡張または敷衍したうえで、株式会社を代表とする営利組織におけるその特性をも視野におさめた議論展開を意図している。

2) 国立大学等における評価

国立大学等における評価には、いわゆる「自己点検・自己評価」とされるものと第三者機関による評価（認証）などがありえる。本稿において検討対象としているものは、このうちの後者の一部であるが、前者にかんしても若干言及しておきたい。

会計学上、評価または測定という重要概念には、原理的に「自己評価」は含まれず、第三者としての取引先や取引所等における評価を意味するものである。そうした意味において国立大学にかぎらず公立大学や私立大学等において頻繁になされ、またそれが公表される「自己点検・評価書」なる文書は、会計学的には明らかに矛盾をはらむものである。本稿においてとくに指摘したいことのひとつは、このような「評価（書）」に慣れ親しんでいる大学関係者（経営者や管理者⁵（部局長等の役職者など））の多くにとっては、自己の所属している大学等にかかる評価は、納税者や国民そして利害関係者に対する会計責任あるいは説明責任を果たすという使命感やその意義を十分に認識していないのではないとも考えられる点である。

当然のことながら、それにもかかわらず、とくに国立大学等の経営者や役職者の一部または多くは、かような責任を自覚し、それを意識したうえで、それらの成果にかかる情報を積極的に作成、開示しているのも事実であろう。

もちろん、それにもかかわらず、なんらかの必要性から評価せざるをえない事態がある。具体的には、国立大学等の独立行政法人における中期計画・中期目標そして年度評価があげられる。前者においては、6年間にわたる計画と目標を、いわばひとつの会計期間と仮定した評価がおこなわれていると考えられる⁶。

(2) 非営利組織における不正経理に関連する原因

① その原因

ここで「原因1」として提示するのはつぎのようなものである。

非営利組織においては、経営上の責任の所在そしてそれに起因したその取り方にかかる規則（規制）が曖昧であり、また行政機関や監督機関（官庁）の存在意義と機能そしてその限界と課題が問題になる。

それは、補助金の算定そしてその交付との関係があり、またそれに関連した政策、裁量そして責任が肝要だからである⁷。

⁵ 国立大学と多くの公立大学においては、学事を担当する学長職と経営を担当する理事長職を兼ねた存在と機能を有する役職として学長職を設置、定義している。それにもかかわらず、多くの国立大学長は当該法人を「経営」しているとの意識と感覚が欠落しているのではないかとの疑惑をもたざるをえない。

⁶ こうした法人評価をめぐる問題については、本稿ではその検討対象から排除する。けれどもここでひとこと付言しておく、そこで展開されている悲劇的または喜劇的な性格を有する作業や不満の表出は、これら組織の合理的または客観的な評価とそれにもとづくサンクションの設定と実行がいかに困難なのかの証左であるとも解釈できよう。

② 組織目的との関連性

当然のごとく、営利組織であれ非営利組織であれ、それぞれに組織目的あるいは業務目標が存在、機能しているものである。株式会社を典型とする営利組織のそれは、独立行政法人等の非営利組織のそれにくらべて、相対的にも絶対的にも単純明快である。いかに「企業市民（Corporate Citizens）⁸」なる概念が普及、定着している、またはしつつあるとはいえ、株式会社等の営利組織の最終的な目標は利益の獲得あるいはその増大であり、考え様によっては、企業市民あるいは一種の公益性が経済社会的に要求されるとはいつても、それはより効率的な利益獲得を意図していることである。

具体的には、たとえば環境問題や安全安心にかかる問題に対する企業等がおこなう対策や配慮においては、それを怠ったために生じる懸念がある訴訟や賠償金または補償金をめぐるリスクやコストの削減または減少を意識しているとも考えられる。さらには、こうした社会的問題を無視または軽視することにともなう経済社会的または国民経済的な意味と側面でのレピュテーションは間接的または迂回的に企業収益におおきな影響をもたらすことは周知の事実である。

皮肉または皮相的な見方かもしれないが、いかに株式会社等の営利組織がその社会的責任や企業市民的な言動をしようとも、その本質的な目的は企業収益の確保を向上またはその減少を意図していることであると考えられる。

③ 業務特性との関連性

1) 一般論または総論

株式会社等の営利組織における組織目標にかかる達成評価指標としては、企業会計上の収益額（または収益率）あるいは利益額（利益率）が採用されることから、その完全な合理性や客観性を確保することは不可能または非常に困難であるにしても、相当程度に客観的な測定、評価は可能である。そしてその評価は、証券市場などの資本市場に委ねられているものでもあり、会計学的な意味と側面における評価にかんしては、さほどの問題や課題に遭遇することはない、または非常に少ない。

それに対して独立行政法人等の非営利組織における業務成果あるいはその達成評価指標にかんしては、相当に主観的な前提等をおかざるをえず、またその前提等の評価をめぐる問題も存在している。とくに公共性や公益性などの「抽象的」な概念とそれに関連した評価指標の樹立とその計測においては、その評価者の知識や知見そして独立性などとも関連して、理念的には不可能とまではいわないにしても、当該組織に関連する利害関係者の多くを納得させることには相当の困難をともなうものである。

2) 教育成果と研究成果の本質的な測定の困難性

国立大学等における教育成果と研究成果はともに、その目標の達成度合いを合理的かつ客観的に測定するには、相当の困難をともない、またいくつかの仮定を設定する必要がある。そこで肝要なのは、その仮定の合理性あるいは妥当性である。

教育成果と研究成果にかんしては、それを短期的観点で測定するのか長期的観点で測定するの

⁷ これについてはⅠ－２の（２）とⅣ－２の（２）（のとくに②）を参照のこと。

⁸ 企業市民あるいはそれに関連した問題または論点については、じつに多種多様な文献が存在する。本稿では、米国企業に限定してはいるが、またいくぶん古い文献ではあるが、つぎの文献をあげておく。

松岡紀雄『企業市民の時代——社会の荒廃に立ち向かうアメリカ企業——』日本経済新聞社、1992年。

か、または直接的成果のみに注目するのか間接的成果にも着目するのか、さらには基礎領域と応用領域の相違をどのように計測するかという、会計的にその解決が非常に困難な問題が山積している⁹。

なお国立大学等の独立行政法人のうちの研究機関等の研究機能を担う組織においても、教育成果の業績測定と同様または類似の問題に遭遇する論点がある。それは、近年話題になることが多い産学官連携などの風潮を反映して、研究成果を産業社会や経済社会に貢献させることが、従前よりもかなり意識される傾向にあるが、それについては本稿では指摘するにとどめ、これ以上の言及は差し控える。

I-2 制度的原因をめぐる背景

(1) 成果配分との関連性

① 株式会社等の営利組織の会計的特性

株式会社であれば、その出資者である株主に対する配当 (income gain) そして値上り益 (capital gain) または値下り損 (capital loss) という形態と金額での成果配分がなされている。もちろん、これらの評価とそれにもとづく成果配分において完全無欠ということはありません。周知のように、配当にかんしては、いわゆる配当政策にかかる問題であり、企業会計上の利益額のうちからどのような割合を配分するかについては、株主 (総会) の意向にしたがうのは、その制度的かつ政策的なシステムまたは目的からして当然である。

このような配当の金額そして株価 (時価) に占める割合は、株主や株主総会での評価を受けるとともに、それに関連して、証券市場等の資本市場での評価をも受けることになるのである。これら2つの評価は密接に関連しており、そこで形成される株価は、株主が保有する株式にかかる値上り益または値下り損の金額を規定することになる。そのような意味と側面において、これらの評価は循環的な関係にあるといえることができる。

② 国立大学等の独立行政法人の会計的特性

これに対して国立大学であれその他の独立行政法人であれ、そこでの成果はすべからず金額として算定または変換できるものでないことが多い。とくに教育についての評価は原理的に短期的にはおこないがたい傾向または特性がある。そうした特性を有する教育にかかる成果配分を単純に金額として算定することは、適切な仮定または前提をおくことによって不可能とはいえないが、それにしても、そこにおいては、株式会社における配当に相当する会計的概念は原則的に存在しないと考えるべきである。

国立大学にかんしては、その会計基準である国立大学法人会計基準などが設定、適用されることになる。いかなるものであれ、会計基準である以上、そこでは会計形式上は「利益」が計上されることになる。その会計的本質はべつとして、形式上は利益が計上される以上、そのうちの一定額が配分されることは合法的または合理的であると考えられる。

とくに国立大学等においては、その財源の大半が財政資金 (税金) に依存している以上、教育であれ研究であれ (また社会連携等であれ)、その成果配分の過半はその出資者である納税者あるいは国民に対してなされるべきである。そうした点からすると、短期的または長期的な観点か

⁹ これらの問題の一部についてはつぎの文献を参照のこと。

星野一郎、前掲論文、2015年、38-53頁。

らしても、このような成果はひろく納税者あるいは国民に還元されてしかるべきである¹⁰。

その意味からすれば、納税者や国民に対して直接に金銭的な成果配分をなすべきであろうが、それは現実的ではなく、実際には国や地方自治体等がその成果配分の一部を受けることしかないと考えられる。このような意味においては、たとえば国立大学等が中期計画・中期目標期間中の成果の過半または一部を国等が授受することには、現実的かつ会計的には相当程度の合理性と妥当性を有しているものと評価できる。

(2) 補助金との関連性

① 国立大学等の独立行政法人の場合

国立大学等の独立行政法人の収入源の大半は、その名称は「運営費交付金」などであったとしても、一種の補助金によって成り立っている¹¹。国立大学等は、よほどのことがないかぎり、こうした補助金をより多く獲得することに傾注するのは自然である。

国立大学等の独立行政法人についても、財務諸表や財務報告書をひろく経済社会または国民に対して開示する法的義務を負っている。そこにおいて想定されている開示対象たる会計情報利用者は国民つまり実質的な出資者である。

営利組織である一般企業の場合にも頻繁に論じられることではあるが、たとえば株式会社については、すべての現在株主と将来株主が投資対象の株式会社の財務諸表をすべからず閲覧、調査検討しているわけではなかろう。自己の資金（または借入資金）を直接に投資する株式投資の際においてですら、このような状況にあっては、いかに国民あるいは納税者つまりは国立大学等に対する「間接的な出資者」であろうとも、そして自分の居住地の都道府県に所在する国立大学等または自分自身やその子息が受験と進学する国立大学等とはいえども、そこにおいて当該国立大学等の財務諸表や財務報告書を閲覧することはきわめて稀であると予想できる。

けれども、そのことをもってして、国立大学等の財務諸表や財務報告書の作成と開示を否定する根拠とはなりえない。企業会計における会計情報同様に、一般的な会計情報利用者が詳細な財務諸表や財務報告書を直接に閲覧、調査検討することはほぼなかろうが、たとえば経済ジャーナルやウェブサイト等において「今後生き残れる大学」などの特集記事においては、これらの財務諸表や財務報告書を集約、加工した情報が図表やランキングなどで掲載される。当然のことながら、すべての受験生やその保護者そして納税者や国民がそうした加工情報を利用するとはかぎらないであろうが、そのことをもって国立大学等の財務諸表や財務報告書の存在意義を否定することはできない。

② 私立大学の場合

私立大学においても、このような財務諸表や財務報告書¹²が作成、開示されているところであ

¹⁰ 国立大学等に対しては運営費交付金という補助金が支給されているわけであるが、私立大学等に対しては私学助成金という補助金が支給されている。それらの補助金は、その金額や全学予算等に占める割合に相違があろうとも、その財源は税金であり、本質的または究極的には、その金額または割合が異なるかもしれないが、納税者や国民に対して還元されてしかるべきである。考え方としては、その本質と成果配分にかんしては、それらは同一としてあつかわれるのが合理的また合法的である。

¹¹ 本稿においてその詳細を論ずることはおこなわないが、たとえば国立大学にかんしては、この運営費交付金以外の主要な収入源としては、附属病院を有する大学では病院収入があるし、また授業料や入学料そして寄附金等も相当の割合を占めている事実はあるが、いずれにしてもその過半は運営費交付金という名称の補助金である。

るが、国立大学等とくらべると、そのための会計基準¹³が異なることもあり、また私立大学の特性とそれを取り巻く環境や状況の相違を反映していることもあり¹⁴、その内容も相当程度異なるものである。そのために、私立大学が作成、開示する財務諸表や財務報告書のほうがその利用者が多数にのぼる可能性がある。

具体的には、経営不振がつづくあるいは評判が悪い私立大学に受験、入学する学生やその保護者からすると、その継続性（ゴーイングコンサーン）にかんする疑義を抱く可能性があり、そのぶんそうした私立大学の経営状態を積極的または主体的に調査しようとする動機を有することが予想される。それとほぼ同様な理由から、そのような私立大学に商製品やサービスを納入する業者からすると、売掛金等の売上債権を回収できない懸念があることから、商製品やサービスの納入先である私立大学の経営状態や財政状態を積極的に調査分析しようとする可能性がある。このことは、その経営状態や財政状態が良好な私立大学であれば、そうした調査分析の必要性を生じないことを意味する¹⁵。

いずれにしても、国立大学等の財務諸表や財務報告書のおもな利用者は、その会計基準設定機関である行政機関等（実質的に文部科学省）であり、かれらが各国立大学等に対する運営費交付金等を算定、給付する際の判断材料のひとつにするためであると考えられる。このことを国立大学等の側からみれば、その呼称は各種あれども補助金受給額の極大化を目指した経営計画と会計政策を立案、遂行する意思決定と行動をとることを示唆するものである¹⁶。

なお補助金とは、ある意味で対称的な要素を有する税金または税制との関連性も重要なテーマではあるが、本稿においてはそれを指摘するにとどめる。

¹² 私立大学の場合は、学校法人会計基準第1条第1項が規定しているように、正確な呼称は「財務計算に関する書類」とされている。本稿では、表現上の平仄を合わせるために、あえて正確な呼称を用いていない。

¹³ 私立大学に対しては「学校法人会計基準」（昭和46年4月1日文部省令第18号、最終改正：平成27年3月30日文部科学省令第13号）が作成されており、それが適用されることになる。

¹⁴ 学校法人会計基準第1条第1号は、私立学校振興助成法（昭和50年法律第61号）第14条第1項に規定する学校法人をそのおもな対象としており、同法第14条第1項はつぎのように定めている。そこでは、私立大学が補助金（私立大学等経常費補助、私立大学・大学院等教育研究装置施設整備費補助そして私立大学等研究設備整備費等補助など）との関連性があり、その基本構造は国立大学等とほぼ同様である。

「第4条第1項又は第9条に規定する補助金の交付を受ける学校法人は、文部科学大臣の定める基準に従い、会計処理を行い、貸借対照表、収支計算書その他の財務計算に関する書類を作成しなければならない」

¹⁵ このような私立大学に商製品やサービスを納入する業者が当該私立大学を調査分析する発想と行動は、ちょうど財政状態が悪化した、またはしつづつある企業等に対して、その財政状態や信用状況を調査するために、帝国データバンクや東京商工リサーチなどの信用調査会社が提供する情報を活用するのと基本的に同一である。

¹⁶ かような国立大学等の意思決定や行動と財務諸表や財務報告書の関連性については、そのほかの独立行政法人等にも妥当する普遍的な内容と含意を含んだものであるが、本稿ではそれについての考察は省略し、別稿にゆずることとする。する役職として学長職を設置、定義している。それにもかかわらず、多くの国立大学長は当該法人を

Ⅱ 不正経理にかかる組織的原因とそれをめぐる背景

Ⅱ-1 組織的原因をめぐる問題

(1) 営利組織と非営利組織そして市場評価にかかる前提と仮定

① 狭義または広義での市場評価

1) 株式会社等の営利組織における特性

ことのよし悪しとその運用結果はともかくとして、株式会社等の営利組織においては、特定会計期間における経常損益額等にもとづいて現在株主の地位にある者や将来その地位につく可能性のある者がつねに監視、評価しているところである。とくに上場企業においては、経済(学)的に効率的とされる証券市場や資本市場での総体的な評価が絶えずおこなわれている。そこでの評価の多くは株価等に反映され、そのような評価はその企業が金融機関や市場から新規資金調達をなす際の金利¹⁷において反映されることになる。

かような条件化または制約下のもとにあっては、株式会社等の営利組織は、どのような人物を(代表)取締役、最高経営責任者(Chief Executive Officer: CEO)や最高財務責任者(Chief Financial Officer: CFO)等に任命しようとも、その取締役会が効率的に収益と利益の獲得とそれに関連した株主等への利益還元に貢献していなければ、その役職や立場から更迭されることになる。もちろんこのような機能や十全に機能しているばかりとはかぎらないが、それでも、相当程度の確度をもって、取締役会を監視または監督するという機能を果たしていると考えられる。周知のように、企業経営または企業会計という「ガバナンス」とは、これら取締役会等の機関や役員が暴走しないために案出された制度的な制度またはシステムのひとつでもある。

2) 国立大学等の非営利組織における評価特性

これに対して国立大学等の非営利組織が、通常の意味における「市場評価」にさらされることはほばないと断言してよからう。現状では、国立大学は大学債等の債券を発行しておらず¹⁸、大学債や大学自体の格付けや金利等の発行条件による市場評価がなされているわけではない。

他方、私立大学の一部においては、格付け取得のうえで、おもに入学者やその保護者を対象とした大学債を発行しているところである。そこにおいては、効率的で完全な市場(評価)ではないにしても、債券発行金利等において一種の市場評価がなされていると考えられる。そうした意

¹⁷ 特定の企業等が資金調達をおこなう際の金利とその時点の株価の関係は、会計学的にも重要なテーマではあるが、本稿での考察は割愛する。

¹⁸ 国立大学等の独立行政法人が単独に債券を発行することは、現行の法令と制度のものでも可能ではあるが、少なくとも現時点(2015年9月現在)においてはなされていない。ただしとくに国立大学の附属病院整備等に要する費用等を市場から調達したうえで、個別の国立大学に対して貸付けをおこなうために、独立行政法人国立大学・財務経営センターが格付け取得のうえで債券を発行しているところである。

独立行政法人国立大学・財務経営センターの事業概要は、施設費貸付事業、施設費交付事業、承継債務償還および旧特定学校財産の管理処分がある。これらの事業内容や根拠法令等については、同センターのウェブサイトを参照のこと。そのホームページURLはつぎのとおり。<http://www.zam.go.jp/index.html>、2015年9月25日閲覧。

また同センターの発行体格付けと発行債券格付けは、株式会社格付投資情報センターより「AA」(発行体格付けの方向性は「安定的」とされている。これについてはつぎのURLを参照のこと。<http://www.zam.go.jp/o00/pdf/o0500071.pdf>、2015年9月25日閲覧。

この国立大学・財務経営センターとそこから貸付けを受けている国立大学の制度的そして会計的な関係については、理論的にも制度的にも興味深いテーマであるが、本稿ではそれについての検討は省略する。

味と側面における市場評価は、現在の国立大学等においては個別になされているとは言い難い。

しかしまた、国立大学にかぎらず私立大学等においても、受験生あるいはその保護者や関係者による評価には服していると考えられる。その意味からすると、大学受験予備校等が実施する模擬試験などをもとにした偏差値は「広義の市場評価」に結果であるともいえよう。逆説的な見方かもしれないが、ひとつの大学や学部学科に対して非常に多数の受験生やその関係者による評価は、ある意味において証券市場における評価等よりも効率的または合理的なものである蓋然性すらある。

② その仮説

ここで「仮説2」として提示するのはつぎのようなものである。

その呼称はいかにあろうとも、最高経営責任者（Chief Executive Officer：CEO）または最高財務責任者（Chief Financial Officer：CFO）等の選任、解任にかかる組織上の不備または未整備である特性または傾向がある。

さらには出資者（投資者）と債権者の選出方法とそれに関連した組織のガバナンスに致命的な欠陥が存在する可能性がある。

国立大学等の非営利組織におけるガバナンス特性というテーマ自体、多種多様な内容と側面を有するものであるので、本稿ではその全体像を紹介、検討することはせず、不正経理に直接または間接に関係する事項のみを考察することにする。

現行の国立大学をめぐる制度においては、本来の意味でのガバナンス機能がその役割を十全に果たしているとは言い難い状況にある。具体的には、その学長の選任と解任にかかる規程とその運用に多大な疑義があるものの¹⁹、国立大学における経営面と教学面における最高責任者（最高権力者）であり、一部の私立大学のように、経営面での最高責任者としての理事長職と教学面でのそれとしての学長職がべつの人物が担っているわけではなく²⁰、それらの機能が合体していることにかんする問題がある。

また国立大学における一種のガバナンス機能を担うべき機関として経営協議会があるが、その人選と任命は（次期）学長がおこなっており、学長に対するガバナンス機能をそもそも果たすことが不可能または非常に困難なシステムとなっているのが現状である。

逆説的な論考であるが、このような中途半端または不完全なガバナンス機能しか有さない国立大学に対しては、行政機関や監督官庁がそうした機能の一部を担う意義を念頭においた制度設計がなされ、それにもとづく運用がなされていると考えることも、あながち不自然または不合理なことではないのかもしれない。

¹⁹ II-2の(2)の②(とくにその2))を参照のこと。

²⁰ もちろん私立大学における経営面と教学面での役割分担が万全なわけでもなく、また私立大学の一部にはひとりの人物やその一族がこれらの役割を担っていることもある。さらに公立大学の場合、こうした意味でのガバナンスが分離しているケースと合体しているケースがあるが、それについての問題は本稿では割愛する。

(2) 非営利組織における不正経理に関連する原因

① その原因

ここで「原因2」として提示するのはつぎのようなものである。

株式会社、とくに上場会社の場合、証券市場や金融市場における評価や監査に常時さらされているが、非営利組織の多くは、規制機関の監督や指導のもとになることもあるが、基本的にそうした状況のもとにはない。

株式会社の場合、最終的には倒産というペナルティーの存在意義が重要である。

民間的あるいはプライベートセクターとしての非営利組織と公共的あるいはパブリックセクターとしての独立行政法人等の広義の国家機関そして国家機関そのものや地方政府においては、なんらかの形式と金額において財政資金つまりは税金が投入されている以上、広義の「公共の福祉²¹」に貢献する責務があるのは当然である。

1) 株式会社等の営利組織における特性

株式会社を典型例とする営利組織においては、その権限と責任について明瞭に規定されており、そこにおいては、意図的あるいは恣意的な操作がなされないかぎり、その組織における機能や構造は明確である。もちろん、どのようなシステムや制度においても完全無欠ということはいえぬ。株式会社等の営利組織においては、その定義や意義からして、金銭的またはそれに近似した報酬を会計基準や会計情報をもとに算定されることから、それをめぐる意図的あるいは恣意的な操作や不正がおこなわれる傾向または特性がある。

2) 国立大学等の非営利組織における特性

それに対して非営利組織における不正経理にかんしては、その組織的要因のおおきな影響を受ける可能性がある。一口に非営利組織といっても、その制度的、法令的そしてそれらの結果として、制度的要因による相違があるのは自然なことである。本稿において、これら非営利組織の多様性とそれに関連した組織的要因を網羅的に検討することは、その目的と紙幅の都合からして適切とはいえないので、その詳細については省略し、基本的に国立大学等を念頭においた議論を展開する。

一部先述したように、国立大学等の独立行政法人においては、教育、研究そして医療²²や産学連携などをその目的としており、そこにおける組織的要因およびそれに関連する問題がある。つぎのⅡ-2において検討する組織的要因については、国立大学等の独立行政法人にかぎらず、そのほかの非営利組織の過半においても共通する特性であると考えられる。

²¹ 国立大学等を含む独立行政法人等と「公共の福祉」の関連性にかんしては、数多くの論点を提供するものであり、またそれらは会計学的にも経営学的にも、さらには理論的にも実務的にも、重要なものであるが、本稿においては、それらについての考察と記述は省略することにする。

²² 当然、医学部医学科や歯学部歯学科等を設置している大学（院）においてのみ、医療が問題になることになる。医療そしてそのための附属病院をめぐる問題があるが、それについての考察については本稿では基本的に省略する。

Ⅱ－２ 組織的原因をめぐる背景

(1) 会計責任と説明責任

① 義務と責任

国立大学等の独立行政法人の財源の過半は財政資金であることからして、法人は、その出資者である納税者または国民から期待または委託されている機能を従前にはたす義務を負うものである。そのために国立大学等の独立行政法人に対しては、法令等をもって、その成果を報告する必要がある、それによって狭義または古典的な意味での会計責任（accountability）あるいは説明責任（responsibility）のために、財務報告書や業績報告書等を作成、開示することを義務づけているのである。

ここで留意すべきは、株式会社等の営利組織においても同様であるが、法令等をもってその作成と開示を義務づけている財務報告書等は、「必要最低限」の内容と形式を定めたものであり、追加的な財務情報や事業情報等の作成、開示を禁じているわけではない点である。通常の意味で使われる“disclosure”の字義どおり、自主的あるいは追加的な情報を作成、開示することは、推奨されこそすれ、それを禁止する法令上そして会計上の根拠はまったく存在するものではない。

それに加えて、国立大学の学長や理事・副学長に就任する教員等のなかに会計学や経営学の意義や知識そしてなによりもその発想やセンスに欠ける人物が多く就任するという事情も関係している可能性がある。そうしたトップそしてかれによって指名、任命された執行部においては、法令が求める必要最低限の規程を満たすことしか念頭になく、自主的かつ積極的な会計情報または財務情報等の開示に消極的になりがちである。

② 発想と背景

国立大学にかぎらず独立行政法人等の多くには、古来からのわが国における慣わしが習性または非公式なルールと化している「よらしむべし、知らしむべからず」との発想と慣習から、会計責任や説明責任の本来的あるいは本質的な意義と機能を無視または軽視した言動が顕著である。

このような発想と慣習にもとづく言動や傾向は、わが国の多くの組織にかかる意思決定において顕著な特性である「横並び主義」とも合体し、自主的かつ積極的な情報開示に対して抑制的に機能している傾向が散見され、国立大学等の独立行政法人の出資者としての納税者や国民に対する会計責任や説明責任さらには行政的責任を果たしているとは言い難い状況を惹起している現状がある。

かような文化などを、そのおもな根拠として説明することは、学術的に好ましいものとは考えられない側面もあるが、それでも、とくに不完全または不備なガバナンス機能しか有さない国立大学等にかかる不正（経理）の根本的理由の一部を文化またはそれにかかる背景で説明することはあながち不自然または不合理なことではないかもしれない。

(2) 規制産業としての国立大学等の独立行政法人の特性

① 間接的または本質的な出資者そして所有者

1) 行政機関や規制機関との関係

国立大学等の独立行政法人の直接的な出資者は行政機関や規制機関またはその長であろうとも、その間接的または本質的な所有者は納税者であり国民である。こうした組織特性に起因して、国立大学等の独立行政法人などは、行政機関や規制機関からの強力な監督と規制のもとにある。そのような意味と側面において行政機関や規制機関は、一種または広義の規制産業として認

識することが可能であり、またそうした認識は適切であると考えられる。

金融業を代表例、典型例とする伝統的な規制産業に対して、国立大学等の独立行政法人などの発端は国によって創設され、その目的と機能に応じて資金提供を受けてきた歴史と経緯がある。いわゆる独法化以前においては、これら国立大学等の独立行政法人などは、一般会計とともに特別会計の予算枠とそのもとの規制下にあった。こうした意味と側面においては、独法化以前の国立大学や国立研究所等は、規制産業というカテゴリーに含まれるというよりも、国すなわち行政機関等の監督と指示にしたがうべき組織特性を有していたのである。

そのような起源をもつ国立大学等の独立行政法人は、先述したような意味において、元来そして従来、国による指示や指導を仰ぐべき国家機関として認識することが可能であり、またそうした認識が適切と考えられる。極論すれば、こうした起源と特性を有する国立大学等の独立行政法人は、その形式面においてはともかく、その実質面においては、国すなわち行政機関等の指示や指導に対して従順な特性を本質的に具有するものである²³。

2) 特別な会計基準の設定と適用

規制産業の多くにも妥当する事柄であるが、会計制度や会計基準においては、一般的な会計基準すなわち「一般に公正妥当と認められた会計原則（Generally Accepted Accounting Principles：GAAP）」の適用を原則としつつも、いわば特別法的な規制会計原則（Reflationary Accounting Principles：RAP）が設定、適用されている実情がある。そのようなRAPを設定して場合によればその解釈をも、行政機関または規制機関が担っているのである。

このような会計基準の実質的な設定機関が規制機関をもかねているというのは、国立大学にかんしても妥当する事柄である。具体的には、国立大学法人会計基準とそれに附属または関係する法令等やその第一義的解釈を担うのは、実態的には文部科学省高等教育局国立大学法人支援課などにあることを意味する。

② 最高経営責任者等の選任と解任との関連性

株式会社等の営利組織においてはもちろんのこと、非営利組織においても、その呼称のいかんを問わず、最高経営責任者（CEO）や最高財務責任者（CFO）の機能または役割を担う役職者は必要不可欠である。また株式会社においては、これらの役員や役職者あるいは取締役の選任と退任は、少なくとも形式上は、その会社の所有者たる株主の意向すなわち「保有株式数に応じた多

²³ 余談または瑣末なことからであるかもしれないが、さらには皮肉なことであるが、わが国文部科学省とその関係者が頻繁に言及、推奨する「学長のリーダーシップ」なるものを効率的かつ効果的に発揮することがたとえ正解だとしても、そのことによって国立大学等の自主性や主体性を損なわれること甚だしい。国立大学等の学長や理事・副学長といえども、文部科学省高等教育局国立大学法人支援課の課長に直接そして長時間にわたり面会することは至難の業であり、その課長や課長補佐の非公式な発言に対して一喜一憂している実態がある。

このことは、金融機関とその監督機関である金融庁（そしてその前身である大蔵省銀行局銀行課）の関係を彷彿とさせるものがある。それに加えて、金融機関の場合は中央銀行の監督や指導にも服する必要もある。

このことを国立大学等にあてはめると、文部科学省高等教育局国立大学法人支援課による指導を受けるとともに、とくに専門職大学院を有する（国立）大学等においては、たとえば公益財団法人大学基準協会による認証評価を受診することが必要になる。中期計画・中期目標については、国立大学法人評価委員会や国立大学教育研究評価委員会（後者の委員会は独立行政法人大学評価・学位授与機構が担当）の評価に服することが必要になるのである。これについてはⅢ－１の（１）の②の２）とその脚注においていくぶん詳細に論じている。

数決」によって決する仕組みになっている²⁴。

法形式上あるいはシステム上、いかに完全なルール体系であるかのようにみえても、実態や環境そして慣習等の要因からの影響をまぬかれない以上、かつそこでの運用上の恣意性等にも起因し、そこでの結果の完全性や無誤性を保証するものではない。ここでいえば、わが国会社法等の法令がいかに整備されていようとも、結果的に選出されるCEOやCFOそして取締役が期待されるパフォーマンスを達成することを保証するものではないのは当然である。

これに対して国立大学の選任と解任についての規程は、その形式上においては整備されているところであるが、その現実上の運用においては、かなりルーズな側面が散見される場所である。とくにその解任にかかる規程とその運用については、直接的または間接的に学長の意向と嗜好が色濃く反映される仕組みになっており、よほどの刑法上の犯罪行為でもないかぎり、その任期中での解任は実際問題として不可能または非常に困難な状況にある。

本稿においては、おもに紙幅の都合から、その詳述は避けるが、こうした国立大学等の独立行政法人の最高経営責任者の選任と解任についての規則の不備とその運用上の不適切さが不正経理の原因または温床となっている可能性を否定することは困難である。

Ⅲ 不正経理にかかる環境的原因とそれをめぐる背景

Ⅲ-1 環境的原因をめぐる問題

(1) 会計実務の先行性と会計ルールの追認性そしてその調整にかかる仮定

① その前提と実質²⁵

1) 会計実務の先行性

会計におけるルールあるいは論理よりも、通常は会計実務が先行する傾向がある。これは、企業会計ルールあるいは会計基準の設定プロセス等からしても明瞭なことである。たとえば古典的そして現代的な複式簿記が形成されたプロセスにおいても、なにも特定の理論から演繹的に導出されたわけではなく、その時代の商人たちの創意工夫によるものである²⁶。

こうした特性や傾向は現在においても明らかである。具体的には先端的な金融手法または金融商品が開発される際にも同様な傾向がある。いささか逆説的ではあるが、包括的かつ概念的な企業会計ルールが形成されると、ある意味で皮肉なことに、それを潜り抜けるあらたな取引手法や金融手法の開発が促進されがちである——だからといって、あらたな会計ルールを積極的に作成することが無意味でないのは当たり前である——。

当然、このような会計実務の先行性の存在をもって、その会計実務がつねに合理的なものとはいえない。要は程度の問題であり、かつ状況や環境に応じていかにバランスをとるかが肝要であ

²⁴ もちろん、国家や地域そして時代や環境等の複数の要因の影響を受けることから、いかに制度的に完成または充実していたとしても、非公式な慣習や業界内でのその影響のもとにある以上、法令や制度が期待したような形式または実態での選出がおこなわれているかどうかについては、疑問の余地がないわけではない。けれども、こうした議論を展開していたら、それこそ制度や慣習等を含めた問題に逢着することになり、またそのような問題を真摯に論じることは本稿の目的ではない。

²⁵ この箇所の記述については、つぎの文献の該当頁と関係する章などを参照のこと。

星野一郎『財務会計ルールの論理と政策——経済社会との交錯——』中央経済社、2011年、5-6頁。

²⁶ このような簿記や会計の歴史の変遷については、たとえばつぎの文献を参照のこと。

コンダカル・ミザナル・ラハマン『企業組織の発展と会計学の展開』創成社、2014年。

る。

2) 会計ルールの追認性

会計理論または会計論理は会計実務に対して運行する傾向がある——会計実務の先行性とは会計理論の運行性または追認性と実質的に同義である——。けれどもこのことは、会計理論がたんなる「現状追認」または「後追いの説明」のみを担っていることを意味するものではない。会計理論の論理構成とそれをめぐる環境要因にも依存する事柄ではあるが、会計理論あるいは会計ルールが「指導力」または「指標性」を有することも、当然にありえるし、またそうあるべきものでもある。けれども、会計ルールの本質的特性から、このような傾向が顕在化しがちであるのも事実である。

会計理論あるいは会計ルールのこうした傾向または特性は、1) で記した理由以外にも、会計理論は制度としての会計基準あるいは会計ルールの形成と運用に貢献するという経済社会的な使命を担っているからである。

会計理論にかぎらず、「理論」は通常、説明理論と規範理論に大別できる。少なくとも従前は、会計理論または会計ルールは、相対的に説明理論(的)であった傾向が強い。これに対して近時は、会計理論あるいは会計ルールを規範的に形成しようとする動向もあり²⁷⁾、その成果についてもおおいに期待される場所であるが、その成果は限定的とも考えられる。

② その仮説

さきの①で記述した内容をまとめると、つぎのような「仮説3」として提示することができる。

企業会計においては会計実務の先行性とルールの追認性(後追い)という特性を有している。

またそれに関連して、営利組織、非営利組織はともに、会計上の形式(要件)と実質(要件)の乖離とその調整という本質的問題を包含している。

ここで留意を要することのひとつは、会計実務の先行性と会計ルールの追認性という内在的特性に起因して、会計上の形式(要件)と実質(要件)の乖離が生じ、それが一因となり不正経理を惹起する可能性があることである。

1) 単年度主義会計の功罪(おもに弊害を中心として)

特別会計のもとにおける時代から独立行政法人化された現在にいたるまで、国立大学等の独立行政法人は、国の会計制度(一般会計)にその平仄を合わせるためもあり、原則的に単年度主義会計をもって運営されている。もちろん単年度主義会計についてもメリットはある。少なくともわが国においては、年度単位での生活と活動に永年慣れ親しんできた経緯があり、日常の生活においても経済社会での活動においても、多くの国民や企業等の感覚に合致しているのは事実である。

特定年の4月1日から翌年3月31日までをひとつの会計期間として、そのあいだでの経済活動

²⁷⁾ 近時さかんに論じられる概念フレームワークによる会計基準設定はその代表例のひとつである。こうしたところみとその理論的あるいは制度的な帰結を否定すべきものではない。それでも、このようなアプローチのみに依存したのみでは、そこから産出される会計基準や会計制度そしてそれらの基盤を形成する会計理論の向上にどこまで貢献可能性については疑問の余地があると考えられる。

を財務報告書や財務諸表としてまとめることは、多くの国民の日常感覚に一致することではあるが、それを資金管理面においても厳格に採用することは、不正経理の温床と化す懸念がある。年度末に剰余金等が生じた際、それを年度中に無理しても使い切るときに、不正経理に手を染めることがありえる。具体的には、そうした剰余金等を、たとえば「預け金」として業者等に「預託」しておき、次年度以降に使用するという不正経理手法があるが、これなどは単年度主義会計の弊害が顕在化した代表例である。

このような予算残高を使い切る意思決定や行動がなされるのは、特定年度の予算に残高が生じた場合、次年度予算査定において有利にはたらかないのではないかとの懸念に起因するものである。実際問題としても、国立大学等の独立行政法人にかぎらず、国や地方自治体そして株式会社などの営利組織の一部においても、剰余金等があるセグメント等の次年度予算が削減される傾向が散見される。そのような事実または傾向がなくとも、特定セグメントの（財務）責任者からすれば、そうした懸念があるだけで「予算消化」に走る可能性がある²⁸。

国立大学等の独立行政法人においても、組織体全体においても個別セグメントにおいてもそして個々の教員（構成員）においても、現行制度上において予算残高の繰越しが可能であるが、それでもこのような予算消化はなかなか解消しそうにない。

2) 中期計画・中期目標（期間）との関係

国立大学等の独立行政法人は、各法人において中期計画・中期目標を立案し、行政機関や監督官庁等からの承認を経たのちに、それを年度計画として実施することになる。この意味において、国立大学等の独立行政法人においておこなわれていることは、表面的には単年度主義会計によっているにしても、その評価は中期計画・中期目標の期間に対して実施されることになる。このことを換言すれば、先述したように、国立大学等の独立行政法人における中期計画・中期目標上の評価は、その会計期間または評価期間を6年間としたうえで実施しているものと考えられる。

こうした会計期間と評価期間の「長期化措置」は、教育や研究の効果発現までに比較的長時間を要する特性からすると合理的なものとも評価できる。しかしまた学問領域やその研究アプローチによっては、6年間でもその成果が出るか定かでないものもあることは事実である。けれども、そのような事例ばかりをあげていると、結果的にはなんらの評価をなすことができなくなってしまう。

そのような意味においては、年度評価をもおこないつつ、6年間をひとつの会計期間または評価期間として実施される国立大学等の独立行政法人における中期計画・中期目標の期間設定には一定の合理性を認めることができる。しかしここで留意すべき事柄のひとつに、毎年度での評価においても中期計画・中期目標での評価においても、そのことに起因して、またそこでの教育研究等の業績を教員等の個人評価に結び付ける動向とも関連して、教育と研究等での本来的な意図から逸脱した発想や言動が生じる懸念がある。さらにはそれに関係して、そうした期間中になんらかの成果をあげることを意図して不正経理を惹起させる懸念もある²⁹。

国立大学等は、その中期計画・中期目標における評価を国立大学法人評価委員会³⁰（教育と研

²⁸ たとえ狭義の不正経理には該当しなくとも、不要不急の支出をなすことは、とくにその財源が財政資金（税金）の場合、その出資者の意向に反するものであり、そうした意味においては広義の不正経理を構成するものと考えられる。

²⁹ このような意図による不正経理の可能性とその意義等については、本稿においては割愛する。

究については国立大学教育研究評価委員会³¹が実質的に担当)を受けることになる。もちろん国立大学法人評価委員会等は、国立大学等における不正経理にかんする評価や検証などをおこなう組織ではない。しかしまた国立大学等を評価するに際しては、国立大学等の組織における財務やガバナンスにかかる評価と不正経理は無関係ではなく、また研究倫理なども関係することから、不正経理そのものではなくともそれに隣接した問題や対象を評価することによって、間接的に不正経理についても一定の評価がなされているものと考えられる。

(2) 非営利組織における不正経理に関連する原因

① その原因

ここで「原因3」として提示するのはつぎのようなものである。

不正経理手法(手口)の巧妙化、そして監査等が形式要件に依存せざるをえないことから、また会計ルールの不備または欠陥を活用(悪用)した不正経理の登場するにおよんでいる。

さらには、経済的そして政策的(規制的)な環境の変動との関係も問題になる。

³⁰ この国立大学法人評価委員会については、つぎの文部科学省ウェブサイトを参照のこと。そのURLはつぎのとおり。http://www.mext.go.jp/b_menu/shingi/kokuritu/、2015年9月25日閲覧。

また不正経理あるいは脱税(申告漏れ)の関係でいうと、国立大学法人評価委員会の委員長を2003年10月から2015年3月までのあいだ務めた野依良治は、名古屋大学在職当時の2000年に名古屋国税局による税務調査を受け、おもに海外での講演料や賞金およそ3,300万円の申告漏れを指摘され、重加算税を含めておよそ1,300万円を2001年2月に納税している。この講演料等は、1993年から1999年までの7年間についてのものである。『読売新聞』2002年4月24日。

海外(とくに米国)において、いかにノーベル賞を受賞したからといっても、これだけ巨額の脱税(申告漏れ)をおこなった人物をすべての国立大学等の法人評価委員会の最高責任者という公職として任命するようなことはないのではなかろうか。またかれはそののちに独立行政法人理化学研究所(2015年4月以降は国立研究開発法人)の理事長に就任している。このような人事とそのあいだの混乱と騒動からしても、国立大学法人評価委員会委員長就任と同様におおきな問題をはらんでいるものである。

これらの事情とかれをめぐる問題については、つぎの文献を参照のこと。

「墮ちた『ノーベル賞受賞者』野依良治——理研『長期支配』で汚れた晩節——」『選択』2014年9月、104-105頁。

多様な考え方はあろうが、近現代の法治国家、民主国家において、たとえわが国においては「申告漏れ」なる用語法が用いられていようとも、脱税は「最悪の不正経理」といえよう。まして国家にかかわる職業や役職に就任する人物が、その程度の問題はあろうとも、脱税をなすことは、たんに違法行為だけにとどまらず、会計的にも倫理的にも重大な瑕疵または過失を構成するものであろう。本稿筆者の個人的な考えでは、一定程度の脱税(申告漏れ)をなした者は、国家公務員であろうと地方公務員であろうと、はたまた独立行政法人職員であろうと、その役職や職員への就任を禁止する規則を整備すべきであると考えられる。

³¹ 国立大学法人評価委員会は文部科学省内に設置された組織であるが、この国立大学教育研究評価委員会なる組織は、国立大学等の中期計画・中期目標のうちの教育と研究にかかる評価を担当することが規定されており、国立大学教育研究評価委員会がおこなった教育と研究についての評価結果は、通常、そのまま国立大学法人評価委員会の評価意見として反映されることになる。この国立大学教育研究評価委員会は独立行政法人大学評価・学位授与機構内に設置されている。その詳細については、つぎの独立行政法人大学評価・学位授与機構ウェブサイトを参照のこと。そのURLはつぎのとおり。http://www.niad.ac.jp/n_kikou/shokaigi/hyouka/kokuritsu/、2015年9月25日閲覧。

② 国立大学等の独立行政法人における特殊性

1) 組織特性

さきのⅡ-2の(2)で述べたように、国立大学等の独立行政法人には規制産業としての特性がある。こうした表記は、ある意味では正確さに欠けるものである。それは、国立大学等の独立行政法人は従来、国などが直接おこなってきた業務に対して、より効率的な業務成果を希求するという意図から、国などの直接的な運営またはコミットメントを減じ、民間的な発想と手法を取り入れることが念頭におかれているものである。

したがって、かような意味での国立大学等の独立行政法人は、従前または単純な内容と特性の規制産業と断言することは困難である。そのなかのひとつに、収益または利益を部分的に追求する非営利組織という矛盾をはらんだ組織特性がある。本稿ではそれについて詳述しないが、いかに基準として不備な部分があろうとも、国立大学等に対しては国立大学法人会計基準によると、国立大学等においても、それにかかる会計基準の特性から当然のことであるが、「利益」または「損失」が計上されることになる。ここでいう「利益」は、国立大学法人会計基準の特性上、その全額が処分可能性を有しているわけではなく——株式会社等の営利組織におけるそれもほぼ同様ではあるが——、日常感覚的あるいは会計知識に乏しいひとたちが抱くイメージの利益ではない。

けれども、たとえば附属病院や附属学校園を有する国立大学にかんしては、そのような特定セグメントでは、会計的に厳格な意味での利益ではなくとも、そのセグメントでの収支管理をおこなう必要がある。こうしたセグメント、とくに附属病院での収支管理そして損益管理は、完全な民間企業としてのそれまでとはゆかなくとも、通常業務をとどこおりなくおこなえるような収支または資金の管理と確保には十分に留意する必要がある。

そのような特性を有するセグメントそしてそれを保有する国立大学においては、このような特性に起因する不正経理が惹起、またはそのようになりやすい傾向がある。単年度主義会計と予算消化にこれが加わると、その状況が激化する懸念がある。附属病院を有する国立大学において、不正経理が多発するのは偶然ではない。

もちろんそれ以外にも医学部医学科や歯学部歯学科そして理工系部局における予算規模は、人文科学系や社会科学系におけるそれにくらべて、それこそ桁違いに多く、またいわゆる小講座制に起因する人事関係または人間関係の序列意識やそれにかかる権益なども絡み合い、そうした組織または大学においていったん不正経理が発生すると、その金額とその背景あるいはその利害関係は複雑きわまりないものとなる特性がある。

国立大学等における不正経理の代表的手法としては、たとえば預け金があり、これを活用した不正経理をおこなうためには、学外の業者との結託が必要不可欠になる。じつに重要かつ興味深い問題であるが、本稿ではそれを指摘するにとどめる。

2) 性善説と性悪説

一般的に大学教員（教授等）という職業または職種は、世間的には尊敬の対象となるようである。所属大学や所属部局そして教員個人の業績や特性等による相違があろうとも、少なくとも軽蔑または蔑視されるような職業ではないようである。このことを逆からいえば、大学教員の多くまたは一部はなんらかの程度でのエリート意識をもちがちである可能性がある。こうしたエリート意識が経済社会や国家国民に対する義務感につながればとくに問題はなかるうが、というかある意味で理想的であるが、場合によると屈折した独善者になる懸念をも内包している。

人間の本性を性善説と性悪説のいずれかで認識するかという考え方がある。当然にかような単純な二元論がそのまま通用する世界や状態は非常に稀である。大学教員あるいは大学の世界は、良くも悪くも特殊な特性を有している。そのなかにあっても、大別すれば性善説と性悪説という二元論は成立する場合もあろう。当然のごとく、いつなにかにあっても極悪非道人という人間は僅少な存在であり、多くの人間は、なんらかの条件や環境が整った際に悪事（本稿においては不正経理）をはたらくものである。

大学という組織ではたらく教員や事務員等の構成員の多くは、通常、性善説にもとづく判断と言動をおこなうものであろうが、自己の短期的利益等を過度に重視した判断と言動をおこなうこともありえる。不正経理の関係でいえば、とくに大学教員は、その研究テーマや研究アプローチにも依存する問題ではあるが、自己または自己が所属する研究室や教室に配分される研究費にかんしてはとくに神経質になる傾向がある。もちろん研究費が十分になれば、研究計画を着実に遂行することが困難になるので、こうした教員あるいは研究者の発想と対応はごく自然なものである。

このような大学と教員をめぐる状況と精神構造を勘案すると、国立大学にかぎらず大学等の高等教育研究機関における不正経理は、研究費または研究活動そしてそれに関連した給与等の処遇面において生じることが圧倒的に多いと考えられる。このことを換言すれば、そうした状況のもとにおいて、大学教員は性悪説的な発想や言動をおこないがちとなり、そうでない際には性善説的なそれらをおこないがちになることを意味する。

③ 医学部医学科等における特殊性と不正経理

1) 存在感と影響力

つぎのⅢ－２の(2)で論じるいわゆる地方国立大学であろうと、また総合研究国立大学であろうと、教員が所属する部局等の影響もおおきいと考えられる。具体的には、医学部医学科に所属する教員の多くは母校出身者で構成されることが多く、そのためもあり、良くいえば母校愛、悪くいうと偏愛や排他性などから、母校出身者以外の教員をその程度の差はあろうが、なんらかの形態と程度で排斥する傾向がある。

医学部医学科や歯学部歯学科などの医療系の部局の卒業生や修了生は、教室ごとまたは年度ごとに「同門会」なる組織を立ち上げ、その大学が所在する都道府県は当然として、そのほかの都道府県等の医療機関に対してどの程度の影響力——おもに人事面でのそれであるが、それは同時に給与等での処遇とも密接に関係している——を行使できるかが、その卒業生や修了生にとっては自分自身の研修先や就職先そして開業地での有利な処遇を享受するうえで重要だからである。

いずれの国立大学においても、医学部医学科や歯学部歯学科などの存在感や影響力は別格である。その理由または背景としては、その予算規模や社会的貢献もさることながら、とくに近年におけるこれら学部の入学難易度つまり偏差値の高止まりも相当程度影響をおよぼしていると考えられる。同一の大学であれば、他の部局にくらべてその偏差値は非常に高く、そこに入学している学生の成績も良好である。そのことが、自尊心を飛び越え、極端かつ独善的なエリート意識を醸成し、そのほかの部局やその構成員に対する蔑視につながっていく懸念がある。

2) 同門会と教授職

そうした卒業生や修了生からなる「同門会」そしてその利害代表者として選任される傾向が顕著な国立大学の医学部医学科や歯学部歯学科の教員（とくに教授職）は、ある意味と側面においては、かなり優秀な学生または研究者（あるいは臨床医³²）であることが多いと判断される。そ

のような立場、地位にある（主任）教授にあっては、教室内または科内での人事と予算にかかる権限を一元的に掌握しており、その存在感や影響力は、文系部局の教授と比較のしようがないほどである。

こうした医学部等の教授の強力な権限のもとにおいては、その教授が不正経理に加担していたとしても、同じ教室内や研究室内での正義漢が注意または告発をおこなうことは、多くの場合、自己の将来（就職と給与そして医療や研究など）を犠牲にすることにつながり、そこまでの犠牲を払ってまで行動に移す人物も稀少または存在しないであろう。またかような状況や環境のもとにおいては、教授、准教授、講師、助教そして医局員や院生などの均衡的な序列が形成、機能しており、そこではまさに「持ちつ持たれつ」の関係が構築、運用されているものである。

いずれにしても、医学部医学科を有する国立大学の多くにおいては、このような状況と環境のもとで不正経理またはそれに近似した行為の発見や摘発は、ある意味での「裏切り者」でも出ないかぎり、不可能または至難の業であろう。こうした状況は、日和見的な内部者からすれば、外部から遮断された「温室」のようなきわめて良好な環境を形成、提供しているものである。かような「温室」的環境は、同時に不正経理の「温床」でもある。

Ⅲ－２ 環境的原因をめぐる背景

(1) 規模と総合性を有する国立大学グループ

① 総合研究国立大学³²の組織特性とその優位性

この総合研究国立大学と「規模と総合性を有する国立大学グループ」のあいだには、類似点もあるが相違点も存在しているものであり、そのうちの相当部分は重複しているものと考えられる³⁴。

いわゆる総合研究国立大学は、わが国全体さらには国際的なステージでの活躍が期待されているものであり、後述するような意味での「地域優位性」とは基本的に無関係な存在である。しか

³² 厳格な定義をなすことは不可能であろうが、たとえば医学部医学科における教員の所属が基礎系とされる教員の多くは「研究者」であることが多いと考えられるが、臨床系の教員の多くは、誤解をおそれずに記せば、一種の「技術者」であり、研究者としての特性は希薄であると思われる。もちろんこのような二元的分類は単純に過ぎるきらいがあり、また正確さを欠いているおそれもあるが、大雑把にとらえればかような分類をすることも、あながち不可能ともいえないであろう。

臨床系の教員といえども、優秀な研究者も当然に多数実在しており、また基礎系のそれが全員、研究者とはいえない側面もあるのも事実であるが、本稿では、この点についてこれ以上言及することは避ける。

³³ いくつかの定義と議論の可能性はあるが、そのうちのひとつに、わが国文部科学省が2014年度から展開している「スーパーグローバル大学創生支援事業」のタイプA（トップ型）に採択された大学をもって、このカテゴリーとする見解もある。それによると、北海道大学、東北大学、筑波大学、東京大学、東京医科歯科大学、東京工業大学、名古屋大学、京都大学、大阪大学、広島大学、九州大学の国立大学、そして私立大学では、慶應義塾大学と早稲田大学である。これをめぐる選考等においては、多様な問題があるが、本稿においては、それについての見解等を含めて、それにかんする検討は省略する。

この支援事業については、たとえばつぎの文部科学省のウェブサイトを参照のこと。そのURLはつぎのとおり。http://www.mext.go.jp/a_menu/koutou/kaikaku/sekaitenkai/1360288.htm、2015年9月25日閲覧。

³⁴ さきにも述べたように、このような定義とそれにかかる議論にかんしては、本稿では詳細な検討はおこなわない。本稿における主要な目的からそれる懸念とともに、ある種の「神学論争」におちいる懸念があるからである。

した、首都圏（とくに東京都と神奈川県）に所在する大学においては、その人口規模からしても東京都や神奈川県等の出身者がその過半を占めることは自然の成行きであろう。しかしそれをもって、これらの地域に所在する総合研究国立大学あるいは有名大学を「地方大学」として認識するのは不自然であろう。

これらの総合研究国立大学にかんしては、地域優位性というよりは、とくに優秀な生徒の獲得という側面において「全国的優位性」さらには「国際的優位性」を有している、またはそのような独占性を確実に確保または向上させることを意図しているところである。学部への受験生、新入生においては、いずれの総合研究国立大学においても、優秀な高校生の受験と入学を切望し、そのために教育と研究にかかる施策を構築、運用しているのである。そのこと自体には、なんら不思議または不合理な点はないし、むしろ大学（院）のレベル向上のためには必要不可欠なものともいえる。

こうした総合研究国立大学にあっては、多くの場合、その教員についても、なんらかの意味と程度で「優秀な」教員や研究者を採用している傾向がある。そのような傾向が存在、機能しているのは、一般に大学の認証評価や世間的なレピュテーションを意識してのことであろうし、またそれを加速させることがさらに評価を高めることになるからである。そしてこのこと自体はある意味において合理的ですらある。

② 不正経理との関連性

1) 不正な謝礼金

総合研究国立大学の多くにおいては、外部資金獲得を含めた収益源や財務基盤等が、その目標や方向にくらべて十分とは言い難いことが多く、そのための「財源のひとつ」として不正経理によって獲得した資金を活用する事態が想定しえる。具体的にはたとえば、附属病院等での診察や手術の際に授受した謝礼金³⁵の一部を教室または科の内部に留保しておき、その一部を予算計上していなかった、またはできなかった試薬や試材の購入にあてることが想定される。

相対的な問題ではあるが、こうした謝礼金の「流用」は、ある種の不正経理を構成すると考えられる謝礼金を、医療行為の本来の用途に用いているという意味と側面においては、ある考え方からすれば、好ましい行為であるとも評価できるかもしれない。しかしまた、べつの側面からすると、かような流用は、一種のマネーロンダリング³⁶に近似または彷彿とさせるところがある。もっとも、下記脚注でのマネーロンダリングの定義からすると相当の違和感をおぼえるが、それ

³⁵ こうした謝礼金を受け取ること自体がそもそも、倫理上も税法上も問題であり、現在でも多くの附属病院の臨床医等においては、すべての臨床医ではないにしても、またその程度（金額）に差異はあろうが、なかば「公認された慣習」となっている側面もある。ここで税法上の問題というのは、謝礼金を授受した臨床医たちが確定申告のときに申告しているとは考えられないことを指す。もっとも「領収証」が存在しない以上、特定の条件下のもとになれば、確定申告をする意思があったとしても、原理的にそれはできないことであるかもしれない。

³⁶ わが国金融庁によるマネーロンダリングの定義はつぎのとおりである。それによると「マネーロンダリングとは、違法な起源を偽装する目的で犯罪収益を仮装・隠匿することであり、たとえば麻薬譲渡人が取得した譲渡代金をあたかも正当な商品を買取した代金であるかのように装うため売買契約書を作成する行為、あるいは借入金、預り金等を装ってその旨の書類を作成し、あたかも正当な取引により得た資金であるかのように偽装する行為がその典型とされています」とされる。

金融庁ウェブサイト「マネーロンダリング対策」での定義。金融庁のウェブサイトを参照のこと。そのURLはつぎのとおり。http://www.fsa.go.jp/p_fsa/fiu/fiuj/fm001.html、2015年9月25日閲覧。この定義、文章の表記の一部は、その趣旨を変えない範囲で変更している。

にかんする問題については、本稿の目的とはいくぶんそれるので、ここでは省略する。

2) エリート意識

ここで不正経理の観点から問題になることのひとつに、そうした「優秀な」教員の一部には、他者からの評価が高いことともに、自己評価も高い特性があり、それが自己の無誤性を確信（または妄信）させている可能性がある。そのような確信や傾向は、場合によっては不正経理を助長し、またその温床となることもありえる。極端に表現すれば、「わたしはなにをしても許される」という根拠希薄な確信または妄信につながる懸念がある。ことがそうした自己評価や自己満足にとどまっているかぎり、教育研究活動や不正経理においてとくに問題を生じることはいえない。

しかしこの「わたしはなにをしても許される」という発想や考えは、とくに教育研究費の支出とその後の会計処理の場面においては、報告書やそれに添付すべき領収証等の証拠書類を提出しないというかたちで発現することがある。このような発想や言動を育む「悪の温床」は、第三者による評価でもそうであろうが、それに劣らず極端に高い自己評価にあると考えられる。さらには、教員自身が所属する大学の「格」あるいはそれに対する世間的評価にも起因している側面も指摘できよう³⁷。

(2) 地方国立大学に属するグループ

① 地域独占性を有する国立大学等

1) 地方国立大学の定義とその地域独占性

国立大学の多くのうちのいわゆる「地方大学³⁸」の過半は、地域密着型という側面において、地域社会における相当程度の独占を暗黙のうちに容認されている組織ともいえよう³⁹。国立大学等において「市場占有率」またはそれに近似した概念や数値（比率）は、単純化した議論を展開すれば、おそらくは大学本部が所在する都道府県の出身者が在学生に占める割合で定義することも一法であろう。けれども、そこではつぎのような問題が存在している。

そのうちのひとつは、たとえば東京都や大阪府などは行政的には単独の地方自治体ではある

³⁷ 当然のことではあるが、そうした大学に所属する教育研究業績が充実した教員のすべてがそうであるとはかぎらない。あえて厳格な論証になじまない仮説（のようなもの）を記せば、本稿筆者の個人的な経験と推測（邪推）によれば、このような大学に属しながらも、なんらかの意味での「コンプレックス」がある教員ほど、こうした言動をしがち側面も存在するとも考えられる。

³⁸ この「地方大学」との呼称または概念は、その定義と用法が非常に曖昧であるが、頻繁に用いられるものである。国立大学にかんしては、旧帝国大学とそのほかの一部の大学はこの概念にはいらないように用いられる傾向があるが、場合によれば、東京都あるいは首都圏に所在する大学以外に対して用いられることもある。いずれにしても、頻出するわりには、その厳格な定義や用法が確立していない概念または呼称といえることはたしかである。ここでは、通常用いられる用法（のようなもの）にしたがって用いる。

ある見解によれば、三大都市圏（首都圏、関西圏そして中部圏）以外に所在する大学を指すとの意見もあるが、それをもって、この定義問題を完全に解消できるわけではない。けれども、なんらかの示唆をあたえるものではあろう。

³⁹ その存在意義等からして、公立大学にかんしては、このような地域独占性が顕著である。そのことは、たとえば当該都道府県または市等の在住者や出身者に対する入学金や授業料の減免措置にもあらわれているところである。このような授業料等の減免措置についても、公立大学への最終的または本質的な出資者の意向を反映したものと解することができる。

が、首都圏や関西圏という経済的または文化的な単位または範囲でとらえた場合には、こうした行政的観点からの分類のみでこと足りると考えることが妥当かというものである。けれども、本稿においてかような問題を丹念に考察するだけの意義はないとも考えられるので、ここでこれ以上の検討を加えることは省略する。

2) 地方国立大学の定義問題

もうひとつの問題は、さきの問題を無視したとしても、単独の行政単位としての都道府県出身の学生数が総学生数に占める割合としては、どの程度が妥当なのかというものである。直観的、感覚的には50%であろうが、それにしてもその割合に合理的な根拠が存在するかどうかとなると、またべつの問題に遭遇することになる。

この問題に関連して2つの問題もある。そのひとつは、この50%がたとえ適切であったとしても、新入生が加わることによって、50%の境界閾にある大学は年度ごとに、地方大学か否かの位置づけが変わる事態にもなりかねない。さらにもうひとつの問題としては、ある意味では瑣末なことがらであるかもしれないが、部局（学部や大学院研究科）ごとにその構成比が異なる大学が存在する可能性である⁴⁰。

そしてさきのような定義にまつわる議論を展開しようとも、多くの国民や納税者そして大学関係者からは、こうした出身学生の都道府県構成比では測れない国立大学等が存在するのも事実である。

② 地方大学における地域独占性と不正経理

1) 地域社会における人脈と就職

逆説的な仮説であるかもしれないが、その厳格な定義はともかく、いわゆる地方大学のほうが地域独占性の強いケースがあるという事態もありえる。たとえば教育学部系や工学部系または法学部系や経済学部系を中心として、いわゆる地方国立大学のなかには、伝統とそれに裏づけられた人脈やネットワークを形成している大学とその同窓会組織が充実している傾向がある。もちろん都道府県等の教育委員会や地元企業といえども、より優秀な人材を採用したいとの思いはあり、そうした地方国立大学の卒業生や修了生のみが極端に優遇されるとの絶対的な保証はない。けれども、地元の高校生やその保護者の多くまたは一部は、地元企業や地方公務員等への就職を強く希望している側面も依然根強く存在するのも事実である。

このような事情や背景そして実績と認識等から、多くの地方国立大学においては、強度な地域独占性を有している傾向が散見されるのも事実である。さらには、各都道府県に最低ひとつの国立大学が存在していることから、とくに人口が少ない県においては、公立大学との競合関係は存在するにしても、地元に着した伝統を有していることから、国立大学の優位性そして地域独占性が強くなるものと推察される。

2) 不正経理との関係とその継承

あまりにも短絡的な発想または想像かもしれないが、不正経理との関係でいえば、こうした特性を有する地方国立大学のほうが相対的に不正経理に傾斜しやすい特性があるとも考えられる。なぜなら、そのような国立大学の教員の多くは、その大学の卒業生や修了生であることが多く、かれらの指導教員からの影響を多大に受けていることは容易に想像できるからである。その場

⁴⁰ これらの問題も、国立大学等の経営や位置づけにおいては重要な論点ではあろうが、本稿においては、これ以上言及することは差し控える。

合、たとえば旧高等師範や旧高等商業等の時代からの慣習が脈々といきづいており、そのなかには、教員（教官）に対してあまりにもルーズなものも存在しており、それが現代にいたっても存在、機能していることがある。そうしたルーズさは、ある意味からは教員の性善説を前提としているものとみなすこともできようが、当然のごとく、そのような教員ばかりではないのも事実であろう。

このような伝統や慣習に染まった指導教員からの教育や「指導」を受けた卒業生や修了生のなかで教員に就任した者のなかには、かような慣習を踏襲しようとする者も存在することは想像できる。もちろん教育や研究におけるよき伝統や慣習については、これを受け継ぐことは必要であるが、なかには少なくとも現在の法令と感覚からすれば「不正」またはマナー違反と解釈できる行動もありえよう⁴¹。

Ⅳ 不正経理にかかる会計的原因とそれをめぐる背景

Ⅳ-1 会計的原因をめぐる問題

(1) 経理自由の原則における相対性と真実性の原則そして評価メカニズム

① その前提と意義

1) 真実性と相対性そして会計情報利用者の意思決定

単純化した議論を展開すれば、経理自由の原則が原因または一因となり、企業会計において算出される会計情報が具有する真実性が「絶対的なもの」とはなりえず、「相対的なもの」になる可能性がある。こうした可能性は換言すれば、かような原則または慣習のもとにおいては、会計情報作成者たる企業経営者の性格または特性にも依存する事柄であるが、会計情報の正確性や信頼性等を毀損する原因になることを示唆するものである。さらに踏み込んで論ずれば、粉飾決算や逆粉飾決算の遠因となり、または手法を提供することにもなりかねない。

このような経理自由の原則と相対的真実性の関連性は、企業会計における本源的特性または宿命であり、それらが良好に機能しなければ、市場経済における市場メカニズムを損なう可能性をもたらすものになる。かような可能性または特性は、それらが良好に機能すれば、会計情報の事実描写性を向上させ、会計情報利用者の意思決定をよりの確かかつ合理的なものにする可能性を高めるからである。

2) 大学等に対する市場評価にかかるメカニズム

一般的な用語法における市場評価や評価メカニズムは、国立大学等にかぎらず、高等教育機関や研究機関には馴染まないものである。しかし考え方によっては、企業会計と企業経営と同様に、広義の市場における評価に服しているとも考えられる。それはたとえば、大学（院）を卒業または終了した者を採用する企業等（の人事担当者）による評価とそれを集計、公表した情報にもとづいた評価もありえようし、高校生やその保護者そして高校教師等が頻繁に参考にする大学入試にかかる偏差値も、入学の難易度を表象しているものの、その会計的実態は多数の評価者による評価の結果であるともいえる。

このような意味においては、国立大学にかぎらず大学等は広義の市場評価にさらされているも

⁴¹ ここでの議論（展開）は極論であるかもしれないが、その可能性にかんして示唆に富むものである。こうした議論にかぎらず、場合と条件によっては、一種の極論は物事を鮮明に理解することに貢献できる蓋然性を秘めているとも考えられる。

のといえる。かような評価は、いかに広義の市場でなされているとはいえ、本稿において論じている不正経理とは直接の関係は希薄である可能性がある。けれども、国立大学においても私立大学等においても、そこで不正経理が発生し、そのことが大々的に報道された際には、その大学のレピュテーションを低下させ、そのためなどもあり、入試（受験生数等）や就職にも悪影響をおよぼす蓋然性がある。こうした間接的または迂回的な波及効果は、ひいては大学の経営やその存続に危機をもたらす懸念もある。

また不正経理が存在しており、そのことを隠蔽し、さらにそののちにそれが発覚するような事態にいたると、監督官庁である文部科学省や独立行政法人日本学術振興会等から公式または非公式に注意、勧告または警告を受け、それらからのレピュテーションを下げ、そのことが波及的に世間あるいは学界での評価をも低下させることもありえる。

このような事態や関係は、ある意味での経理自由の原則における相対性と真実性の原則を毀損することにつながる危険性をはらんでおり、そのために広義の市場評価における評価にも影響することをも意味しているのである⁴²。

② その仮説

ここで「仮説4」として提示するのはつぎのようなものである。

企業会計においては会計実務の先行性とルールの追認性（後追い）という特性をもはらんでいる。

またそれに関連して、営利組織、非営利組織はともに、会計上の形式（要件）と実質（要件）の乖離とその調整という本質的問題を包含している⁴³。

1) 会計実務の先行性とルールの追認性

国立大学等の非営利組織においては、強力な規制政策（教育政策）のもとにあることが圧倒的に多く、そのような状況では、（会計）実務の先行性とルールの追認性という現象が惹起することは稀または皆無である。

通常の場合、国立大学等の非営利組織は、株式会社等の営利組織にくらべて、ここでいう先行性や後進性が生じることは少ない、または原則的に存在しないと考えられる。このような事態が発生するのは、商製品やサービスの自由な開発と販売そして流通が確保されている業種業界においてであろう。国立大学にかぎらず大学業界においては、少なくともわが国の場合、文部科学省やその関連機関（審議会等を含む）からの許認可を受けなければならない案件が多く、その規則や政策の影響を受けざるをえない状況にある⁴⁴。

こうした状況のもとにおいては、創意工夫によりあらたなサービスを開発、提供するということは、原則的にほとんどありえず、監督官庁等から提示されたプログラムや予算措置に合致した教育と研究にかかるサービス等を、監督官庁等の政策目的やその意図に沿って開発することにな

⁴² 現状においては私立大学に限定される事柄であるが、私立大学またはその経営法人が大学債等の債券を発行している場合、格付け会社による格付けを取得しているはずであり、不正経理またはそれに類似した経理処理をおこなった際には、格付けが下げられることもある。そうすると、他の条件が等しければ、そうした大学が発行した債券または発行体自体の信用格付けも低下する可能性がある。そのような事態となれば、大学やその経営法人の存続可能性にも影響がおよぶこともありえる。

⁴³ この仮説については、Ⅲ－1の(Ⅰ)の①においても議論しているが、ここでは同様の仮説についても、会計的原因にかかる問題を検討している。

る。かような状態では、形式（要件）と実質（要件）の乖離が生じることは原理的ありえない。

ただし会計上のその一部においては、ここでいう乖離が生じることはありえる。こうした乖離問題にかんしては、本稿ではその一部を簡略に考察する。

2) 会計上の形式（要件）と実質（要件）の乖離

ここで問題とするのは、一般的な企業会計における会計実務の先行性とルールの追認性（後追い）という特性に関連して生じる「乖離」ではなく、おもに時代的または環境的な状況変化への対応の遅れに起因するものである。それは具体的には、いかに文部科学省等の文教行政担当機関が時代的または環境的な状況に対応した施策を立案、施行しようとしても、そこにおいては当然のごとく時間的乖離が生じるのは当然のことである。

そのような意味において、会計基準を含めた規則や施策等をいかに迅速に適応させたとしても、その実質やその要件とは異なることが多い傾向にある。もちろん文部科学省等の文教行政担当機関にかぎらず、行政機関や監督官庁そしてなによりも立法機関はそれぞれの役割において、可能なかぎり迅速かつ的確な政策や施策の立案と遂行をなしているものであろうが、いかに尽力したとしても、こうした意味での時間的原因に起因する「乖離」は必然的に生じるものである。

金融業や金融機関そして金融商品や金融市場における時間的原因に起因する「乖離」と比較すると、その程度は僅少であろうが、それでもそれが存在することは厳然たる事実である。それに加えて、従前の用語法での「乖離」が加わることになると、そこにおいては形式（要件）と実質（要件）の乖離が加速度的に増加する懸念がある。

いかに時代的または環境的な状況や要求が変化しようとも、応用研究や実用化研究のみに特化または傾注したのでは、学術と経済社会や技術社会（産業社会）が進歩することはありえない。そのためには、短期的または中期的にはなにの役に立つのかわからないような、一見すると無意味な基礎研究等にも人材と予算を振り当てないわけにはゆかない。

非常に単純化した議論を展開すれば、会計基準を含めた規則や施策等における形式（要件）と実質（要件）の乖離幅は、応用研究や実用化研究については相対的に小さく、基礎研究においては相対的に大きい特性の存在が予想される。

(2) 非営利組織における不正経理に関連する原因

① その原因

ここで「原因4」として提示するのはつぎのようなものである。

非営利組織における不正経理においては、経済的そして政策的（規制的）な環境の変動との関係も重要になる。

不正経理手法（手口）の巧妙化、そして監査等が形式要件に依存せざるをえないことから、また企業会計ルールの不備または欠陥を活用（悪用）した不正経理の登場するにおよんでいる。

⁴⁴ 古典的かつ代表的な規制産業である金融業そして金融機関についても、その程度と範囲に相違があろうとも、古今東西、共通して強力な規制のもとにある。その意味において、(国立)大学に限定されず、幼稚園から高等学校まで、国公立、私立を問わず、金融業と同様な特性と傾向を有する。もちろん、金融業と同様に、国家や地域そして時代や環境に応じて一律に論じることはできないが、基本的な特性と傾向は同一である。

② 経済的そして政策的な環境の変動との関係

国立大学にかぎらず独立行政法人は、元来は国が直接おこなってきた事業、業務をより効率的に遂行するために設置された経緯がある。そうした経緯からも、また国立大学等の業務内容やその使命からも、国立大学等の独立行政法人などは、ある意味と側面において、かつ誤解をおそれずに表現すると「国の出先機関」としての特性を有するものである。

そのためもあり、国立大学等の独立行政法人などは、その機能や役割の関係そして行政機関や監督官庁との関係等から、これら法人に対する規則や政策そして会計基準等においても、経済的そして政策的（規制的）な環境とその変動をおおきく受けることは必然的であり、またある場合には合目的ですらある可能性もある。しかしなにごとも功罪両面があるように、このような経済的そして政策的な環境の影響を一定程度容認するに際しては、その運用次第では、それが行政機関や監督官庁の政策目的の「手段」や「道具」として活用されるリスクと隣り合わせであるとも考えられる。

こうしたリスクは換言すれば、行政機関や監督官庁等による裁量権の乱用として顕在化する事態もありえるものである。そのような問題そしてとくに会計上の問題の一部にかんしては、Ⅳ-2の(1)において詳述する。

③ 経済的資源の合理的配分への貢献

適時適切な会計情報の提供によって、経済社会または市場経済における経済的資源の配分を合理的なものにする蓋然性も高まり、それによりひいては経済成長に貢献する可能性がある。もちろん通常の意味においては、企業会計の主要な目的は国家や地域の経済成長に貢献することにあるとは理解されていない。しかしまた、証券市場等の資本市場における富や資金をより効率的に配分することは、国家や地域における経済的資源を効率的または効果的に配分することにつながり、ひいては産業経済や国民経済の安定的または継続的な成長に貢献する蓋然性が高まることが期待されていると考えられる⁴⁵。

さらに敷衍すると、とくにわが国のような先進資本主義国になかでは、公的部門が経済社会において占める割合または影響がおおきい国家にあっては、とくにその部門の効率性を向上させることは、国民経済そして経済成長の観点からも必要性和合理性があるものと考えられる。もちろん社会主義国や共産主義国においては、その定義や機能にも関連する事柄であるが、公的部門の効率性と生産性の向上は必要不可欠であるのは当然である。

⁴⁵ 事実、たとえばわが国の旧証券取引法第1条では、その「目的」として「この法律は、国民経済の適切な運営及び投資者の保護に資するため、有価証券の発行及び売買その他の取引を公正ならしめ、且つ、有価証券の流通を円滑ならしめることを目的とする」としている。また金融商品取引法第1条においても、「この法律は、企業内容等の開示の制度を整備するとともに、金融商品取引業を行う者に関し必要な事項を定め、金融商品取引所の適切な運営を確保すること等により、有価証券の発行及び金融商品等の取引等を公正にし、有価証券の流通を円滑にするほか、資本市場の機能の十全な発揮による金融商品等の公正な価格形成等を図り、もつて国民経済の健全な発展及び投資者の保護に資することを目的とする」と規定している。

旧証券取引法または金融商品取引法においても、それらが直接的に会計基準等を規定しているわけではない。けれども、これら法律を根拠として制度会計あるいは会計基準が制定されている事情と経緯を勘案すると、ここで記述した推測的外れとは言い難いと考えられる。

IV-2 会計的原因をめぐる背景

(1) 国立大学等の独立行政法人における会計的特性

① 行政機関や監督機関による許認可権と裁量権

IV-1の(1)において論じたような特性や傾向は、株式会社等の営利組織においてこそ存在、機能しているものであり、国立大学等の非営利組織においては、原則的または原理的に惹起しえないものであると考えられる。なぜなら、独立行政法人等の非営利組織の過半またはほぼすべてには行政機関等が許認可権を含め、強力な監督権限を有していることが多く、その意向や法令に背くことは不可能またはそれに近い状況下にあるからである。国立大学については、それが独立行政法人化したとはいえ、中期計画・中期目標にしたがった施策や運営をせざるをえないのはもちろんとして、さらには年度計画等における「縛り」もあり、文部科学省高等教育局国立大学法人支援課の意向に強く拘束されている。

こうした拘束力(権)は、とくに部局の新設や改組改編の際に顕在化するものである。国立大学等の場合、文部科学省内に設置された大学設置・学校法人審議会の大学設置分科会において、文部科学大臣の諮問に対して答申するという形式でその設置認可がなされることになる——私立大学等については、同審議会の学校法人分科会が担当——。そこにおける大学等の設置認可・届出制度は、良くいえば厳格な規程にもとづいているが、悪くいえば許認可権と裁量権が実質的に融合したものとして機能しているともいえる⁴⁶。

ただし形式上では、独立行政法人化していることもあり、法令等の形式面においては相当程度の自由度が付与されているともいえる。しかしまた、そうした自由度は、法令等を遵法することを当然の前提としており、さらにはこのような法令等の解釈権を行政機関——国立大学の場合は文部科学省(高等教育局国立大学法人支援課)——が有しているとも考えられる。かような解釈権や運用権を有する行政機関は、場合によると、巨大な裁量権を与えられているとも考えられる。

② 裁量権の功罪

1) 裁量権にかかる一般論

一般論としては通常、裁量権(規則等の解釈権の一部を含む。以下同様)を行使する立場にあれば、それは自己の権限を強化することにつながり、その行使と強化に賛成することが多いと考えられる。しかし裁量権を行使される立場にあれば、それは自己の意思決定や行動が極度に制約または禁止される危険性につながり、このような事態には賛成することは少ないであろう。

行政機関や監督機関にとって許認可権と裁量権は、良好に機能すれば法令や規則等ではカバーしきれなかった問題を解決するための道具となりえる可能性があるが、これが良好に機能しなければ恣意的な政策の立案と遂行が可能になる懸念がある。このことを換言すれば、行政機関や監督機関そしてその担当者にとっては、法令等の解釈権をも含めて、膨大な権限を掌握することにつながることになる。通常、行政機関等の職員である官僚等からすると、自己の権限が実質的に増大することは、一部に反対意見があったとしても、それが合理的な政策であれば、それを果敢に遂行することを可能にするというメリットがあるとも理解できる⁴⁷。

⁴⁶ 大学設置・学校法人審議会における大学等の設置認可・届出制度についてはつぎの文部科学省ウェブサイトに詳しい。そのURLはつぎのとおり。http://www.mext.go.jp/a_menu/koutou/ninka/gaiyou.htm、2015年9月25日閲覧。

これをめぐる会計の問題にかんしては、興味深い論点ではあるが、本稿では省略することにする。

2) 裁量権と不正経理そして責任特性

本稿では不正経理をその検討対象としていることから、この許認可権や裁量権と不正経理の關係に焦点をあてた議論を展開する。規制産業の多くというよりもほぼすべてにわたって該当する事柄であるが、規制機関あるいは監督機関たる行政機関それ自身がその被規制産業にかかる会計基準設定機関であることが多い。そのために本来は、会計情報利用者の意思決定に貢献すべく設定そして適用されるべき会計基準が、それを活用した規制政策または会計政策の一環として活用される傾向がある。そうした状況においては、規制機関たる行政機関またはその担当者にとっては、規制のための手段をふたつ手中にしたに等しいことになる。それは、規制にかんするルールにもとづく許認可権と裁量権そしてそれにかかる解釈権と、規制産業あるいはそれに属する企業や組織の成果を計測することを目的として適用される会計基準の設定と改正そしてそれにかかる解釈権というふたつである。

これらふたつの要素または手段が特定の規制機関、行政機関に集中しているのは、おそらくは、そのような機関とその構成員の性善説にその基盤をおいているものと考えられる。たしかに規制や行政が良好に機能しているかぎりにおいては、このような基盤は機能しているものであろうが、規制や行政が良好に機能なくなると、つまり「規制の失敗」に遭遇または惹起すると規制機関たる行政機関は、おもにその自己保身から、なんらかの責任転嫁をはかる蓋然性がある。

とくに規制産業に属する企業等において不正経理が生じた際には、たとえなんらかの形態と程度で規制機関が関与していたとしても、極端な場合には自己保身的な言動にはしる可能性がある。すなわち、都合がよいときには、許認可権と裁量権そしてそれにかかる解釈権にかんして裁量権つまり恣意性を駆使していたとしても⁴⁸、法形式上はそのような裁量権や恣意性が存在しないことを根拠とすることがありえるのである。このことはべつの表現を用いれば、ある種の隠蔽体質ともいえる。

(2) 会計システムまたは会計情報の意義と効用⁴⁹

① 特殊な会計情報とその利用者の特性

1) 会計責任と経済ジャーナリズム

国立大学⁵⁰等の独立行政法人は、その特性と規制において典型的な規制産業である。そしてそこで設定されている会計基準とそこから産出される会計情報には、特殊な特性を内包していると

⁴⁷ 裁量権あるいは自由裁量にかんして、つぎのような機知と見識に富んだ印象的な文章がある。古今東西、古典に含まれるメッセージには普遍性があると痛感する次第である。

「お前は自由裁量という法に決して頼ってはならぬ。あれは、往々にして、自分が利発だとうぬぼれている無知な連中がとても重宝する法だからな」

セルバンテス著、牛島信明訳『ドン・キホーテ 後篇(二)』岩波書店(岩波文庫)、292頁、2001年(Miguel de Cervantes, *Segunda Parte del Ingenioso Caballero Don Quijote de La Mancha*, Madrid, Juan de la Cuesta, 1615.)。

⁴⁸ なんらの法令上の根拠が存在しないにもかかわらず、規制産業あるいはそれに近似した特性を有する産業においては、今後の規制政策や会計政策そして補助金との関係から、じつに些細な事柄についても、それこそ「箸の上げ下ろし」にまで介入することを許容する体質が染みついている現状がある。

⁴⁹ 国立大学等の独立行政法人の場合、会計システムまたは会計情報は補助金と密接不可分の関係にある。補助金との関係についてはI-2の(2)を参照のこと。

⁵⁰ このような特性は、なにも国立大学等にかぎらず、私立大学や短期大学等にもあてはまる事柄であるが、本稿の目的からそれるので、ここではこれらの教育機関についての検討は省略する。

いえる。国立大学等の独立行政法人の出資者の多くは直接的または間接的には国つまりは納税者や国民であることから、その財務諸表や財務報告書については、そのウェブサイト等においてひろく国民に開示することが法令上求められている。

けれども、こうした法令上かつ会計上は整備、充実した会計情報の利用者として、実態的にどのような人物やグループが想定されているのであろうか。かような問題は、企業会計における会計情報にかんしても同様な趣旨から問題視されることがある。しかし企業会計での会計情報については、たしかに一般投資者の多くは、投資対象企業（群）の財務諸表や財務報告書を詳細に分析、利用することは少ないであろうと想像できるが、その代替システムとして証券会社や金融機関のアナリストそして経済ジャーナリズムさらには格付け会社などが存在、機能しているとみなすことができる。

2) 国立大学等におけるガバナンスとリーダーシップ

それに対して国立大学等の独立行政法人については、たとえば株式会社における株主総会などの機関は存在しておらず、それに代替または近似する機関としては、あえていえば経営協議会⁵¹が存在するのみである。もっとも重要な監督機関は実質的には文部科学省（あるいは文部科学大臣）であるはずであるが、法形式上では独法化後の国立大学等は、文部科学省などの監督機関あるいは行政機関とは独立した形態を採用しているのである。そのために、「学長のリーダーシップ」との名目とは異なり、その責任の所在が明確でないことが多い。さらには、このリーダーシップやガバナンスなる概念、用語を本来的領域で用いられてきた用語法とは異なる意味で使用していることも手伝い、一方的なリーダーシップのみを強調し、それに附随する責任の所在やその取り方についての議論がなされていない現状は、こと不正経理にかぎらず、そのほかの不祥事にかんしても妥当する問題である。

いずれにしても、一方的なリーダーシップや片務的なガバナンスを多用しがちな現行の国立大学等の経営システムや会計システムのもとでは、不正経理が生じやすい状況や環境を生ぜしめている懸念があるとともに、その責任の所在についての追求も無視または等閑視される傾向が散見されるところである。このような制度や慣習そして文化をめぐる状況のもとにおいては、不正経理の温床となり、またその発見や発覚そしてその是正措置が遅れがちになることは否めない⁵²。

② 独立行政法人等会計基準（国立大学法人会計基準）の原理的特性

本稿においては、そのおもな研究対象と国立大学等としているので、ここで取り上げるのは国立大学法人会計基準である——通常、この国立大学法人会計基準とされるものの正式な名称は『「国立大学法人会計基準」及び「国立大学法人会計基準注解」報告書⁵³』であるが、本稿ではこ

⁵¹ 国立大学等における経営協議会の役割は、おもに経営面の審議をおこなうとともに、その構成員の半数以上を学外から登用し、学外者の経営参画とその監視を促進することにある。それに対して教育研究評議会は、おもに教育面を審議を担当し、その構成員は学内部局等の代表者によって構成されている。その制度設計の意図は理解でき、またそれが十全に機能すれば、国立大学等の経営にかかる参画と監視はまっとうできる可能性があるが、経営協議会の学外委員の選任については、実質的に（次期）学長がおこなっており、学長をはじめとした執行部の監視等を適切に遂行できるかどうかについては疑問がある。しかし本稿では、こうした問題についての考察は基本的に割愛する。ただしⅡ－１の（１）の②の２）において、ごく簡略に言及している。

⁵² こうした問題にかんしては、その制度や文化ともあいまって、国立大学等における不正経理をめぐる状況と対策等を論じる際には欠かせないものではあるが、本稿では、おもにその紙幅の都合から、これについての検討は省略する。

れとそれに関連する法令等を包括したものとして「国立大学法人会計基準」と呼ぶ——。ここでは、この国立大学法人会計基準それ自体の解説やその問題点を論じることを意図しているわけではないので、それについての詳細な検討はおこなわず、その基本的な考え方とその背景等の一部を論じるにとどめる。

国立大学にかぎらず独立行政法人に適用される独立行政法人等会計基準は、かつての特別会計時代の残滓と企業会計（基準またはその考え方）の融合物としての特性を有している。このことを換言すれば、国立大学そのもの独立行政法人そのものにかぎらず、それについての会計基準には、なんらかの意味での「鵠的^{めえ}な」存在と特性があることを示唆している。従前の特別会計においては、いわゆる官庁会計あるいは単式簿記に準拠した会計システムであったのに対して、独法化後の国立大学等は、企業会計そして複式簿記のメカニズムを導入した会計システムによっているのである。

もちろんその制度を設置した経緯や背景などからして、国立大学等そのものそしてそれに適用される国立大学法人会計基準が、非営利組織と営利組織の中間的または融合的な特性を具有している可能性がある以上、そこにおいては、企業会計や企業経営と同様またはそれ以上に、曖昧性を有することは当然であるかもしれない。しかしまた、そのことをもって、会計基準上の不備または瑕疵を合理化することがあってはならない。

いずれにしても、下手をすると国立大学法人会計基準は、非営利組織にかかる会計基準と営利組織にかかるその双方の欠陥を有している懸念が存在することを銘ずるべきであり、そのことが不正経理の原因または遠因となっている可能性がある。国立大学法人会計基準にかぎらず、会計基準の設定と適用においては、会計情報利用者にかかる意決定支援機能と利害関係者間における利害調整機能とともに、というよりもそれらに関連して、不正経理の予防と抑制に注力されてしかるべきである。本稿において論じてきた仮説（の一部）が正しいとしたら、とくに独立行政法人等の非営利組織においては、そこにおける不正経理の予防と抑制の観点が重要となる。

むすびに——あらたな形態の不正経理——

近時、とくに国立大学等の独立行政法人においてあらたな形態の不正経理が顕在化するようになってきた。このタイプの不正経理は、少なくとも従前の考え方または類型化では、不正経理として認識、理解されることはなかった、または非常に稀であった。これを不正経理の範疇にいれるにしても、それは「狭義の」それではなく、「広義の」それとして理解されるべきものであるかもしれない。

⁵³ この報告書は、国立大学法人会計基準等検討会議によって2003年3月5日に制定され、直近では2015年3月10日に改訂されている。それらはつぎのわが国文部科学省ウェブサイトにて閲覧、ダウンロードできる。http://www.mext.go.jp/component/a_menu/education/detail/_icsFiles/afiedfile/2015/04/10/1289344_03.pdf、http://www.mext.go.jp/component/a_menu/education/detail/_icsFiles/afiedfile/2015/04/10/1289344_04.pdf、2015年9月25日閲覧。

またそれにかかる実務指針については、文部科学省と日本公認会計士協会が共同で作成、公表している。これは2003年7月10日に制定され、直近では2015年3月30日に改訂されている。それらはつぎのわが国文部科学省ウェブサイトにて閲覧、ダウンロードできる。http://www.mext.go.jp/component/a_menu/education/detail/_icsFiles/afiedfile/2015/04/10/1289344_05.pdf、http://www.mext.go.jp/component/a_menu/education/detail/_icsFiles/afiedfile/2015/04/10/1289344_06.pdf、2015年9月25日閲覧。

とくに近年、国立大学等の多くにおいては、不要不急または適任者を指名せず、たんに役職手当等が目的として機能していると推測または邪推される人事案件が散見される場所である。たとえば、理事ではない副学長や学長（特別または特任）補佐そして副理事や理事補佐などの役職などがそれにあたる。もちろんかような役職は必要なことが多く、またその役割も重要であることも多い。ここで問題としたいのは、そうした合理性または説明力があるそれではなく、いかに説明しようとも、その存在意義または存在価値それ自体が疑問視されるような担当職または担当分野を所掌するために設置された役職であり、またその数と員数である。

また任命権限にまつわる問題もある。国立大学等において、現行制度上、学長に任命権限がある、理事（副学長）、学長補佐や副理事そして附置研究所やセンター長の一部等を適任者に指名するよりも、一部または多くの国立大学の学長に唯々諾々として従順な人物または利害をともにする人物が選出される傾向が散見される。

さらには、正規の教授を定年退職後にとくに必要があるとして任命されるべき特任教授や特命教授そして客員教授⁵⁴を選出するに際して、学長個人の志向や好悪が強く作用する側面もある。またこれに関連した例としては、大学に多額に寄付をした篤志家に対して、たとえば「荣誉博士」や「特別博士」または「名誉交友」や「特別交友」などの称号と記念状等を付与しているケースがある。このことを逆からみれば、また「篤志家」の一部からみれば、こうした称号を名乗れること、そして名刺等に印刷できることは、授与主体の相違はあろうとも、叙勲またはそれに近似した効果あるいは満足感がある可能性がある。

なお不正経理というよりも不正行為ともいえるべき事柄であるかもしれないが、国立大学等において、教員であろうと職員であろうと、その新規採用や昇進に際しては、可能なかぎりの客観性または説明責任を負うものではあるものの、こと人事である以上、完全な客観性または合理性を確保あるいは保証することが実質的に不可能である⁵⁵。けれども、その際においても、不正経理にかかる判断規準としての「出資者の意向」を勘案することも肝要であろう。

これらふたつのタイプの不正経理は、なにも国立大学等に限定されたものではなく、私立大学や他の独立行政法人、さらには株式会社等の営利組織においても存在するものである。このような人事または不正経理は、いわば「人事を介在させた不正経理」ともいえるものである。ただしここで注意を要するのは、株式会社等の営利組織においては「倒産」というペナルティーに直面

⁵⁴ 客員教授については、他の呼称の教授職とは異なり、報酬面でのメリットまたは見返りはさほど多いものではなく、おもに名誉または荣誉が全面に出た種類の教授職である。しかしまた、ひとまたは職業（たとえばコンサルタント業）によっては、有名大学あるいは国立大学の特任教授や客員教授という肩書は、そうした職業での顧客獲得または収入増加に寄与する可能性がある。もちろん、だからといって特任教授等に就任する者がすべて邪悪または性悪な存在ではなく、その呼称にふさわしい活動をされているかたがたが数多く存在するのも事実である。

⁵⁵ 地方自治体やそれらが設置、運営する公立学校等の教職員採用にかんしては、ことの性質上それを明確に示す客観的な証拠や証言がえられないものの、市町村長や都道府県議会そして市町村議会の議員、都道府県の教育委員会や教育長そして学校長などが、教職員の新規採用や異動人事に対して不合理または越権的に介入していることは周知の事実である。しかしこのような問題は、よほどのことでもないかぎり表面化することは稀であり、関係者のみが知ることである。

こうした地方自治体職員の新規採用や人事異動にかかる、ある意味での政治的介入は、「純粹な意味での不正経理」とはいえないまでも、職権あるいはその政治力を活用（悪用）したうえでの、人事を介在させた金銭的な不正という意味と側面においては、広義の不正経理を構成すると考えることが適切かつ合理的である。

する蓋然性があるが、とくに国立大学等の独立行政法人においてはそうしたペナルティーは実質的に存在しないに等しいという点である。