

非営利組織の不正調査に関する公表事例の分析

平成22年8月31日

日本公認会計士協会

目 次

はじめに	1
非営利組織の不正調査に関する事例分析の意義と目的	3
1．本事例分析の概要	3
2．本事例分析の構成と利用上の留意点	6
非営利組織の概要と不正の特徴	9
1．非営利組織の種類	9
2．非営利組織における不正調査関係の法令	14
3．会計・監査及びガバナンス・内部統制上の特徴	16
4．非営利組織の不正の特徴	21
5．非営利組織における不正及び不正調査の基本概念	24
分析対象団体における不正の概要	28
1．不正の関与者	28
2．不正の発生要因	37
3．不正の手口	44
4．不正発覚の発端	46
内部調査委員会による不正調査の実施	54
1．内部調査委員会の設置	54
2．内部調査委員会による調査実施	60
3．内部調査委員会の調査結果	64
外部調査委員会による不正調査の実施	69
1．外部調査委員会の設置	69
2．外部調査委員会による調査実施	73
3．外部調査委員会の調査結果	77
不正調査後の対応	81
1．個別的対応	81
2．抜本的対応	83
分析対象団体30団体の不正及び不正調査に関する集計結果	92

1 . 分析対象団体の不正に関する集計結果	92
2 . 分析対象団体の不正調査実施に関する集計結果	95
3 . 分析対象団体の外部調査委員会に関する集計結果	97
4 . 分析対象団体の不正における対処状況	99
非営利組織の不正調査における公認会計士の役割と今後の課題	100
1 . 内部調査委員会への公認会計士の関与	100
2 . 外部調査委員会に対する公認会計士の関与	100
3 . 個別外部監査の実施	101
4 . 委員選任の基準と公認会計士への期待	101
5 . 本事例分析の集計結果と今後の検討課題	103

はじめに

近年、国庫補助金に対する地方公共団体の不適切な事務処理や公的研究費に対する大学教授らの不適切な事務処理の問題が相次いでいる。これらの不正問題を調査する際に公認会計士が、内部調査委員会の委員等として不正調査業務に関与する機会や、外部調査委員会の委員として内部調査委員会の調査を監視・監督する業務を要請される機会が増えている。

日本公認会計士協会は本年4月に経営研究調査会研究報告第40号「上場会社の不正調査に関する公表事例の分析」(以下「研究報告第40号」という。)を公表し、上場会社の不正の実態と不正調査の実施状況について報告した。今回は非営利組織を対象に不正の実態と不正調査の実施状況について分析・検討しており、研究報告第40号の続編となるものである。そのため、本事例分析の構成は、研究報告第40号の構成を基本的に踏襲している。

今回、分析対象団体30団体を選定し、不正の実態や不正調査の実施状況における各種論点に関して集計を行った。集計結果については「分析対象団体30団体の不正及び不正調査に関する集計結果」に記述している。

集計対象となる論点は、不正に誰が関与していたのか、それは単独での実行だったのか共謀だったのか、不正を行った要因は何だったのか、不正発覚後設置された内部調査委員会はどのようなチーム編成で、どのような調査を実施したのか、さらに、外部調査委員会はどのようなメンバーで構成され、どの程度の調査期間を要したのか等々である。

しかし、選定した非営利組織が公表している不正調査報告書の内容を吟味してみたところ、これらの論点に関する記述がない事例が多くあり、不祥事を積極的に公開するという慣行がまだ非営利組織では一般化していないだけでなく、それ以前に、非営利組織が不正に関して究明すべき根本課題(非営利組織における不正の概念、不正調査の必要性、調査結果の公表先など)が十分に議論されていないという実態が浮き彫りになった。

上場会社、非営利組織を問わず、不正が発覚した場合、公平性、専門的知識、優れた見識あるいは指導性という点から公認会計士が関与してきてはいるが、更に不正調査の環境を整備するためにも、非営利組織においては、不正に関する上述の根本課題について様々な場で議論が進むことが望まれる。

本研究報告の利用に当たって

本研究報告は、公認会計士である読者が今後不正調査業務に関与する場合の実践的対応に役立つことを目的とし、以下の点を前提として作成されているので、その利用に当たっては留意されたい。

- ・ 本研究報告において行っている事例分析は非営利組織が公表している不正調査報告書を資料として参考に利用している。不正の背景となる業界の特殊性、取引の規模、取引関係等をイメージし易くするために、また、公表されている不正調査報告書を一部引用していることから出典を明示する必要があるために、分析対象とした非営利組織名はいずれも実名で取り扱っている。
- ・ 本研究報告はその不正調査報告書自体の内容の真偽を検討することや、調査報告書に対して批評を加えることを目的とするものではない。
- ・ 本事例分析の対象とした情報は、当協会の自主規制のために入手したものとは一切関係がない情報である。

なお、監査人が監査関与先の財務に関する不正調査委員会のメンバーに就任することは、監査人の独立性に対する阻害要因となる可能性が高いことから、就任すべきでないことに留意する必要がある（倫理委員会報告第2号「職業倫理に関する解釈指針（その2）」参照）。

非営利組織の不正調査に関する事例分析の意義と目的

1. 本事例分析の概要

(1) 非営利組織における不正の状況

会計検査院では、都道府県における不適切な事務処理に係る国庫補助金の状況について、平成19年度末から平成20年度にかけて全国的な検査を実施した。会計検査院による検査に呼応して、あるいは、会計検査院検査とは別な形で、宮崎県や千葉県など地方公共団体における多額な不正が公表されている。さらに不正の事実は、地方公共団体に限らず、教育研究機関、特殊法人、公益法人から公表されている。

非営利組織で不正が発覚した場合も、上場会社と同様、公認会計士が様々な形で不正調査に関与している。本事例分析は、その対象を非営利組織として、研究報告第40号と同様の事例分析を目的に取りまとめたものである。

平成22年4月に公表した研究報告第40号は、プレスリリースで不正を公表した上場会社から30社を選定し、不正の実態及び不正調査の実施状況を分析したものである。

上場会社の場合、その運営、業務、財産などで投資者の投資判断に著しい影響を及ぼす事項が発生した場合、直ちにその内容を開示しなければならず、不正が発覚した場合、公認会計士が社内調査委員会からの不正調査業務の委託や外部調査委員会への委員としての参加など、不正調査に関与する機会が増えてきている。

上場会社の不正の場合、その適時開示は有価証券上場規程に基づくものである。それに対して非営利組織で不正が生じた場合、開示を求める規則自体が存在しない。上場会社で重大な不正が発生した場合に投資家が被る損害と比較すると、非営利組織の不正と社会がそれによって受ける損害との関係が社会的には十分に認識されていないのが現実である。

こういった非営利組織の特殊性を考慮すると、単に不正や不正調査の事実だけを分析・検討するのではなく、図表 - 1 に示した根本的な課題を究明することが重要となる。上場会社の場合と異なり、不正や不正調査に関する開示の必要性などについて検討することが望まれるのである。本事例分析で対象となった不正や不正調査は、これらの根本的課題について議論がなされる前に、事実のみを報告されているのが実態である。

図表 - 1 非営利組織が不正に関して究明すべき根本課題

非営利組織においては何をもって不正というのか。 不正によって非営利組織の内部の何に影響があるのか。 不正によって非営利組織の外部の誰にどのような影響を与えるのか。

か。
不正が発覚した場合なぜ調査を実施しなければならないのか。
なぜ不正の内容を外部に公表しなければならないのか。
公表するに当たっては、誰に対して何を伝えるべきなのか。
提言された再発防止策を実行するのは誰のためか。

本事例分析は、現段階でこれらの課題に対して明快な回答を与えるものではない。むしろ、我々が不正の実態や不正調査の実施状況に関する各種論点を集計したことで、これらの根本課題が究明されていないことを示す結果となった。今後これらの根本課題について様々な場で議論されることを期待したい。

(2) 本事例分析の目的

本事例分析の目的は、非営利組織で発生した不正に関して30団体を選定し、容易に入手できる公表資料から、下記の ~ を分析・検討することである。先に公表した研究報告第40号と読み比べやすいように、報告内容の構成を基本的には同様なものになっている。

- 不正関与者や不正の発生要因、手口及び不正発覚の発端の分析（第 章）
- 内部で不正調査を実施する場合の組織体制、調査手続、結果報告の方法の分析（第 章）
- 外部調査委員会が設置された場合の組織体制、調査手続、結果報告の方法の分析（第 章）
- 是正措置の策定過程の分析（第 章）
- 分析対象団体30団体の不正及び不正調査に関する集計（第 章）
- 不正調査における公認会計士の役割についての検討（第 章）

(3) 本事例分析対象の非営利組織選定

本事例分析の対象団体の選定は、後述しているように研究報告第40号と同様の方法で行った。本事例分析での選定で研究報告第40号と大きく異なるのは、分析対象の種類が極めて多いということである。多種多様な非営利組織から分析対象団体を選定しても、分析・検討の照準が定まらない可能性がある。そこで、非営利組織を下表のようにグループ化した。

図表 - 2 本事例分析における非営利組織の分類

行政組織
特殊法人及び公益法人等
教育研究機関
その他の非営利組織

上表の「その他の非営利組織」には、社会福祉法人、医療法人、宗教法人、協同組合、労働組合、健康保険組合、厚生年金基金、共済組合、特別の法律により設立される民間法人、特定非営利活動法人(NPO法人)などが含まれている。

本事例分析では、前述のとおり、容易に入手できる公表資料から不正の実態や不正調査の実施状況がどの程度明確に把握できるかも課題の一つといえる。その点、「その他の非営利組織」の場合でこういった内容を公表している組織が少ないことが判明したため、については組織の概要について調査するにとどめ、分析対象となる団体の選定は、～の中から行うことにした。

「不正」「調査」などといった用語をキーワードに、不正の発覚年を直近5年間(平成17年から平成21年まで)として、インターネットで無作為に検索し、平成21年12月に行政組織から10団体、特殊法人及び公益法人等から10団体、教育研究機関から10団体の計30団体を選定した。

研究報告第40号の場合、平成17年以降の5年間で不正に関するプレスリリースを行った100社以上の上場会社から分析対象会社を30社選定した。本事例分析の場合、不正について公表している非営利組織が少ないために、分析対象団体を30団体挙げるのにも苦慮したことを付言する。

(4) 本事例分析における事例引用と事例選定

上記(2)の～は、更に詳細な論点に細分される。その論点ごとに、i)論点に対して明瞭で具体的な記載になっているか、ii)不正や実施した不正調査等について読者が理解しやすいように配慮して記載されているか、iii)今後不正や不正調査に対応する際の参考にしやすい内容か等々を比較・検討した。その上で、相当と判断されるものを、第 章以降の事例として紹介をしている。その点は、研究報告第40号での事例引用の方針と同様である。

(5) 本事例分析の利用上の意義

本事例分析は、事例を分析する過程で、比較的推奨できるものを紹介している。本事例分析を以下の目的で活用することを期待している点でも、研究報告第40号と同様である。

実際に不正調査の依頼があった場合や外部調査委員会の委員を要請された場合に不正調査業務の概要を理解するため

不正調査を実施するに当たって、調査手続の選定などで参考にするため

不正調査の過程で是正措置を策定するための参考にするため

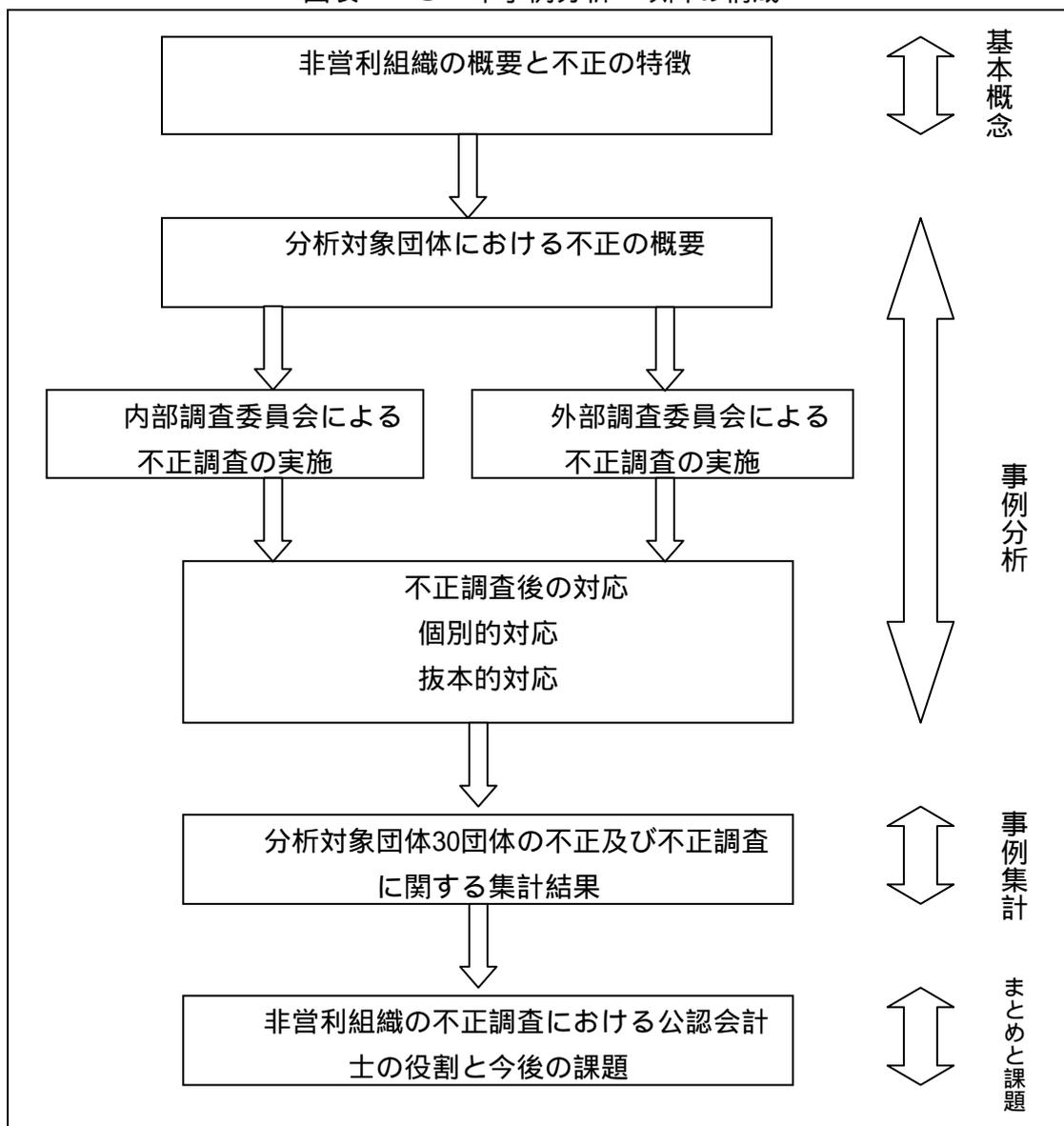
不正調査の報告書を作成する際の参考にするため

2. 本事例分析の構成と利用上の留意点

(1) 本事例分析の構成

本事例分析の構成は、下表のとおりである。前節(2)本事例分析の目的で記述した～は、～で記述されている。また、本事例分析の構成は、基本的には研究報告第40号と同様になっている。

図表 - 3 本事例分析 以降の構成



非営利組織で不正が発覚した場合、上場会社の場合と同様、組織内部に不正を実際に調査するためのチームとそれを指揮・監督するチームが編成され、それらが内部調査委員会を形成する。それとほぼ同時に、内部調査委員会の調査を監視・監督する組織として外部調査委員会が設置されるのが一般的である。

しかし、実際は多様な形で不正調査は行われている。本事例分析の目的は、選定した非営利組織30団体の事例を分析することによって、非営利組織の不正の実態、内部調査委員会による不正調査実施の実態及び外部調査委員会による監視・監督の実態を把握することにある。

加えて、再発防止策や関係者の処分についても実態を分析している。また、不正の発覚から不正調査の経過報告や結果報告に至る公表についても実態を分析している。

(2) 本事例分析の留意点

使用した資料

本事例分析における分析対象団体の選定については既に述べたとおりである。一般に公開され、容易に入手できる公表資料を本事例分析では利用している。

不正の内容

研究報告第40号で選定した上場会社30社の場合、不正は会計不正が中心であった。本事例分析の分析対象団体30団体の場合、資金の不正なプールや裏金が半数を占めている（図表 - 4 参照）。

これらの不正な資金も、会計帳簿や証憑書類等の不正な操作によって捻出される点では会計不正の一種である。本事例分析では、会計不正をその目的によって決算操作目的の会計不正と資金操作目的の会計不正に区分している。

本事例分析で選定された30団体の場合、2種類の会計不正以外に横領、官製談合、利益相反といった不正もみられる。研究報告第40号で選定された30社の場合において、従業員による金品等の横領・着服などは含まれていないのとは対照的である。

公表資料内容の真偽

本事例分析に使用した公表資料は、組織的関与の状況、不正調査の積極的実施、外部調査委員会の中立的意見表明等に関して、不正究明に対する真摯な対応という点で、やや不十分な記述箇所もみられたが、本事例分析は研究報告第40号と同様に公表内容の真偽については分析・検討の対象とはしていない。

公表資料の批評

不正調査は様々な事情や制約の中で行われる。分析対象団体30団体もいずれも困難性を伴いながら不正調査を実施してきたものと推測される。本事例分析はそれらに対して批評を加えることを目的とするものではない。

実名の取扱い

実名で取り扱うことにより、不正の背景となる非営利組織の特殊性、組織

の規模、不正の背景等を読者がイメージし易くするため、本事例分析においても、分析対象団体の名称については実名で取り扱うこととした。同時に、読者自身でも分析対象団体についての更なる分析・検討が可能になることを期待している。

事例によっては、不正関係者の個人名を実名で公表している場合と仮名を用いている場合、あるいは一切公表していない場合がある。本事例分析では、まだ係争中の事件もあることを配慮し、個人の実名は記載しないこととした。関係者以外でも理事等、内部調査委員会や外部調査委員会の委員の実名についても関係者の場合と同様、実名は記載しないこととした。

本事例分析の中立性

公表資料は非営利組織側で作成されたものである。その点では公表資料の内容は非営利組織と不正関係者の間で中立性が確保されていない可能性がある。現在でも係争中の不正事件もあり、本事例分析は当事者のいずれの立場に対しても中立な観点から分析・検討を行うものであり、いずれかの当事者を支持するものではない。

非営利組織の概要と不正の特徴

1. 非営利組織の種類

(1) 非営利組織の概要

非営利組織とは、狭義では営利を目的としない組織であるが、一般的には、公益を目的とする組織や共益を目的とする組織もこの概念に含まれることになる。その場合、活動から利益が上がる組織も含まれることになる。また、非営利組織における組織とは、法人格を有する組織だけが対象となるのではなく、法人格を有さない組織も対象となると考えるのが一般的である。

このように、我が国の非営利組織は多岐にわたっているが、本事例分析では、これを前出の図表 - 2 のとおり四つに区分している（行政組織、特殊法人及び公益法人等、教育研究機関、その他の非営利組織）。そのうち、及び から本事例分析における分析対象団体30団体を選定している。

(2) 行政組織の概要

行政組織は、下表のように大きく政府と地方公共団体に区分できる。

図表 - 1 行政組織の概要

政府	<p>平成21年7月現在において、行政機構として12の府省と内閣の機関を有しており、省庁等によっては本省のほか地方支分部局等の出先機関を有する。また、他に国会、裁判所、会計検査院が存在する（出典：総務省行政管理局のウェブサイト）。</p> <p>平成22年度一般会計予算92.3兆円、平成22年度末債務残高見込額973.2兆円（出典：財務省「平成22年度歳入歳出予算総計表」）。</p>
地方公共団体	<p>地方自治法に基づく、地域住民を構成員とし、公共的な事務を処理する公の法人。</p> <p>都道府県、市町村の2層構造が基本となっており、その他に複数の種類の地方公共団体が存在する。</p> <p>平成22年3月末現在の内訳は次のとおりである（他に財産区、地方開発事業団等があるが、ここでは記載を省略する）。</p> <p>都道府県...47 市町村...1,727（市786、町757、村184） 特別区...23 広域連合...111（平成20年7月現在） 一部事務組合...1,664（平成20年7月現在）</p> <p>（出典：総務省のウェブサイト）</p> <p>地方財政計画における、地方公共団体全体の平成22年度普通会計予算82.1兆円、平成22年度末地方債・借入金</p>

	残高(普通会計負担分)見込額200兆円(出典:総務省「平成22年度地方財政計画」)。
--	--

(3) 特殊法人及び公益法人等の概要

特殊法人及び公益法人等の概要を示したのが図表 - 2 である。これらのうち特殊法人及び独立行政法人は政府出資又は政府機関から分離されたものであり、特に政府との結び付きが強い組織である。地方独立行政法人及び地方公社は、各地方公共団体が出資、又は一部の会計を分離したものであり、特に出資元の地方公共団体との結び付きが強い組織である。社団法人及び財団法人は、従来まとめて「公益法人」と呼ばれることも多かったが、平成25年度までに公益認定を受けるか、あるいは一般法人とする等の対応が必要である。

なお、社団法人及び財団法人は、行政の出資や関与の度合いにより、大きく国の外郭団体としての性格を持つ法人、地方公共団体の外郭団体としての性格を持つ法人、その他に区分することができる。

図表 - 2 特殊法人及び公益法人等の概要

特殊法人	特別の法律により、政府の必要な事業を能率的に行なわせるための法人であり、平成22年4月現在32法人、株式会社を除くと6法人となっている(沖縄振興開発金融公庫、日本放送協会、日本私立学校振興・共済事業団、放送大学学園、日本年金機構、日本中央競馬会)(出典:総務省「所管府省別特殊法人一覧(平成22年4月1日現在)」)。
独立行政法人	政府の政策実施部門のうち一定の事務・事業について、独立の法人格を与えて業務の質の向上、自立的な運営等を目的として設立された法人であり、平成22年4月現在104法人となっている(出典:総務省「独立行政法人一覧(平成22年4月1日現在)」)。
地方独立行政法人	地方公共団体が実施する一定の事務・事業について、独立の法人格を与えて業務の質の向上、自立的な運営等を目的として設立された法人であり、現状では大学と病院が多く、平成21年3月末現在44法人となっている(出典:総務省「第三セクター等の状況に関する調査結果(平成21年12月25日)」)。
地方公社	地方公共団体が設立した特別法に基づく法人であり、次の3種類がある。 それぞれ、公共用地の取得、中堅所得層への住宅の供給、有料道路の管理運営等を行う(法人数は平成21年3月末現在) 土地開発公社 1,053法人 地方道路公社 42法人 地方住宅供給公社 55法人

	(出典：総務省「第三セクター等の状況に関する調査結果(平成21年12月25日)」)
社団法人(一般社団法人、公益社団法人、特例社団法人)	<p>平成19年10月現在で12,530法人。うち国所管が3,654法人、地方公共団体所管が8,963法人となっている(出典：総務省「公益法人白書 平成20年度版」、なお、国所管の法人数と地方公共団体所管の法人数を合計すると12,617法人となるが、平成19年10月現在の法人数として同白書記載の12,530法人を上記のように引用した)。</p> <p>なお、平成20年12月より、公益法人制度改革関連法(一般社団法人及び一般財団法人に関する法律、公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律等)が施行され、従来の社団法人は特例社団法人となり、平成25年11月30日までに公益認定を受けるか、一般社団法人に移行するか、あるいは解散の選択が必要となっている。なお、新規設立の場合は、まず一般社団法人を設立した上で、希望する場合は公益認定の取得を目指すことになる。</p>
財団法人(一般財団法人、公益財団法人、特例財団法人)	<p>平成19年10月現在で12,118法人。うち国所管が3,066法人、地方公共団体所管が9,093法人となっている(出典：総務省「公益法人白書 平成20年度版」、なお、国所管の法人数と地方公共団体所管の法人数を合計すると12,159法人となるが、平成19年10月現在の法人数として同白書記載の12,118法人を上記のように引用した)。</p> <p>なお、平成20年12月より、公益法人制度改革関連法(一般社団法人及び一般財団法人に関する法律、公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律等)が施行され、従来の財団法人については特例財団法人となり、平成25年11月30日までに公益認定を受けるか、一般財団法人に移行するか、あるいは解散の選択が必要となっている。なお、新規設立の場合は、まず一般財団法人を設立した上で、希望する場合は公益認定の取得を目指すことになる。</p>

(4) 教育研究機関の概要

教育研究機関の設置主体は、下表のように、主に学校法人と国立大学法人等に区分される。

図表 - 3 教育研究機関の概要

学校法人	<p>私立学校法に基づく法人であり、私立学校法人数は、大臣所轄が平成22年4月1日現在で668法人(大学法人545、短期大学法人122等)、都道府県知事所轄が平成22年5月1日現在で7,267法人(高等学校法人720、幼稚園法人5,372、専修学校法人946、各種学校法人183等)となっている(出典：文部科学省よりヒアリング)。</p>
------	---

	<p>なお、私立学校数は幼稚園8,261校、小学校210校、中学校745校、高等学校1,321校、専修学校3,133校、各種学校1,523校、大学595校、短期大学378校等となっている(出典：文部科学省「平成21年度学校基本調査」)。</p> <p>学校法人の所轄庁は文部科学大臣又は都道府県知事である。</p>
国立大学法人等	<p>従前の国立大学を法人化したもの及び大学共同利用機関を再編の上法人化したものであり、平成22年3月現在国立大学法人89法人、大学共同利用機関法人4法人となっている(出典：文部科学省のウェブサイト)。</p> <p>一方、公立大学法人は、地域における高等教育機会の提供と、地域社会での知的・文化的拠点として中心的役割を担うもので、平成21年度現在45大学(42法人)となっている(出典：文部科学省のウェブサイト)。</p>

(5) その他の非営利組織の概要

上記の行政組織、特殊法人及び公益法人等、教育研究機関のほかの非営利組織としては、下表のように区分される。

図表 - 4 その他の非営利組織の概要

社会福祉法人	<p>社会福祉事業(第1種及び第2種)の実施を目的として設立された法人であり、設立運営に厳格な規制がある。</p> <p>所轄庁は、厚生労働大臣又は都道府県知事、政令指定都市の長等であり、平成21年3月現在で厚生労働大臣所管242法人、都道府県知事当所管18,448法人(72,925施設)となっている(出典：厚生労働省「平成21年度版 厚生労働白書」)。</p>
医療法人	<p>医療法に基づき設立され、病院、診療所、介護老人保険施設等の事業を行う法人であり、平成19年度現在45,396法人となっている(出典：厚生労働省「平成21年度版 厚生労働白書」)。</p> <p>社団型、財団型のほか、新たに基金拠出型法人や社会医療法人等が制定されている。</p> <p>監督は、厚生労働大臣及び都道府県知事が行う。</p>
宗教法人	<p>宗教法人法に基づき設立され、平成19年12月末現在で182,709法人となっている(包括宗教法人399、被包括宗教法人175,719、単位宗教法人6,591)(出典：文化庁のウェブサイト)。</p> <p>所轄庁は、文部科学大臣又は都道府県知事である。</p>
協同組合	<p>消費生活協同組合、農業協同組合、漁業協同組合、中小企業等協同組合等があり、個別法により設置される。</p> <p>消費生活協同組合は平成20年3月末現在で1,093組合(地域生協529、職域生協482、連合会82)、農業協同組合は719組合(他に中央会等の組織がある)となっている(出</p>

	典：厚生労働省「平成21年度版 厚生労働白書」。
労働組合	労働者が主体となって自主的に労働条件の維持改善その他経済的地位の向上を図ることを目的として組織する団体及びその連合団体をいう。 単位組織組合、単一組織組合、連合団体があり、平成20年度の推定組織率は18.1%（労働組合員数1,006万人）となっている（出典：厚生労働省「平成21年度版 厚生労働白書」）。
健康保険組合	医療保険のうち健康保険の保険者（運営主体）として、全国健康保険協会（平成20年10月に政府から分離して設立され、政府管掌健康保険事業の運営を実施）と健康保険組合があり、健康保険組合は平成22年7月現在1,459組合（加入者数約3,000万人）となっている（出典：社団法人全国国民健康保険協会のウェブサイト、健康保険組合連合会のウェブサイト）。
厚生年金基金	厚生年金保険法に基づく認可法人であり、平成22年7月1日現在で608基金（単独・連合112、総合496）となっている（出典：企業年金連合会のウェブサイト）。
共済組合	共済組合は公務員等が加入する社会保険制度の運営を行うものであり、国家公務員共済組合（平成22年7月現在で20組合）地方公務員等共済組合（平成22年4月1日現在で64組合）農林漁業団体職員共済組合（1組合）となっている（私立学校教職員については、特殊法人である日本私立学校振興・共済事業団が実施）（出典：国家公務員共済組合連合会のウェブサイト、地方公務員共済組合連合会のウェブサイト）。
特別の法律により設立される民間法人（特別民間法人）	民間の一定の事務・事業について、公共上の見地から特別の法律により限定設立される法人であり、国が役員を任命せず、かつ国等の出資がない民間法人であり、平成22年4月1日現在で38法人（農林中央金庫、東京中小企業投資育成株式会社、社会保険診療報酬支払基金、日本公認会計士協会、日本商工会議所等があり、株式会社が3法人ある）となっている（出典：総務省のウェブサイト）。
特定非営利活動法人（NPO法人）	NPO（Non Profit Organization）とは、ボランティア活動等の社会貢献活動を行う、営利を目的としない団体の総称であり、このうち特定非営利活動法人法に基づき法人格を取得した法人であり、平成22年2月末現在における認証法人数は39,443法人となっている（出典：内閣府のウェブサイト）。
その他	各種組合（商工組合、森林組合、商店街振興組合等）、職業訓練法人、信用保証協会、農業信用基金協会、政治団体、任意団体等がある。

2. 非営利組織における不正調査関係の法令

(1) 行政組織の関係法令

下表は、行政組織に関係する法律のうち特に不正と関連のある法律をまとめたものである。

図表 - 5 行政組織の関係法令

政府	<p>財政法...予算の執行、決算等を定めている。 会計法...会計全般（収入、支出、契約、資金管理等）について定めている。 会計検査院法...会計検査院は国の収入支出等の検査を行う憲法上の独立機関であり、同法で検査範囲、検査方法等を定めている。なお、政府が1/2以上出資する法人は政府と同様に会計検査が必要であり、それ以外の出資法人や補助、貸付等の財政援助を行っている団体についても、会計経理の検査ができるものとされている。 国家公務員法...国家公務員の任免、身分、懲戒、服務等を定めている。 補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律（補助金適正化法）...補助金等の交付の不正な申請及び補助金等の不正な使用の防止、補助金等交付手続の統一化、明確化を目的としている。</p>
地方公共団体	<p>地方自治法...会計、契約、財産管理、監査制度等を含む、地方公共団体の制度全般について定めている。 地方公営企業法...地方公営企業（地方公共団体の一部で、独立会計により事業運営を行う）の制度、管理者及び職員の身分取扱等を定めている。 地方公務員法...地方公務員の任免、身分、懲戒、服務等を定めている。</p>

(2) 特殊法人及び公益法人等の関係法令

下表は、特殊法人及び公益法人等に関係する法律のうち、特に不正と関連のある法律をまとめたものである。なお、国費が投入されている場合は会計検査院の検査権限、地方公共団体による出資等がある場合は監査委員の監査権限が、それぞれ及びぶことになる。

図表 - 6 特殊法人及び公益法人等の関係法令

特殊法人	<p>法人ごとに個別の根拠法（日本放送協会-放送法、日本年金機構法、日本中央競馬会法等）により、設立、運営、組織、役職員等について定められている。 また、会計検査院法により、政府からの出資や財政援助等があれば、会計検査院による検査対象となる（会計</p>
------	--

	検査院法第22条・第23条ほか。他の法人・組織も同様である。)
独立行政法人	設立、運営、役職員、財務・会計、人事管理、評価等の基本事項については独立行政法人通則法で定められ、各法人の業務内容等については、法人ごとに個別法によって定められている。
地方独立行政法人	設立、運営、役職員、財務・会計、人事管理等の基本事項について、地方独立行政法人法で定められている。
地方公社	法人の種類ごとに、役職員、業務、財務、監督等の基本事項について、下記のとおり定められている。 土地開発公社... 公有地の拡大の推進に関する法律 地方道路公社... 地方道路公社法 地方住宅供給公社... 地方住宅供給公社法
社団法人・財団法人 (一般、公益)	従来は民法により基本事項が規定されていたが、公益法人制度改革に伴い、根拠法が公益法人制度改革関連法(一般社団法人及び一般財団法人に関する法律、公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律等)となっている。 また、従来の社団法人及び財団法人(特例民法法人)については、各種通達(公益法人指導監督基準等)により、事業内容、財産管理、情報開示等の詳細について要請がなされている。

(3) 教育研究機関の関係法令

下表は、教育研究機関に関係する法律のうち特に不正と関連のある法律をまとめたものである。なお、独立行政法人と同様、国費が投入されている場合、教育研究機関も会計検査院の検査対象となる。

図表 - 7 教育研究機関の関係法令

学校法人	学校教育法...学校の教育内容、義務、組織等について定めている。 私立学校法...学校法人の設立、管理、監督等について定めている。 私立学校振興助成法...国、地方公共団体が私立学校に対して行う補助金、貸付金等の助成措置に関して定めている。
国立大学法人等	国立大学法人の運営、人事、評価等の基本事項について、国立大学法人法により定められている。独立行政法人と異なり、法人ごとの個別法は制定されていない。また、公立大学法人については、地方独立行政法人法により定められている。

3. 会計・監査及びガバナンス・内部統制上の特徴

ここでは、非営利組織の不正と特に関連が強いと考えられる、会計・監査面とガバナンス・内部統制面について、制度上の特徴を記載する。

(1) 行政組織における会計・監査及びガバナンス・内部統制上の特徴

行政組織の場合、一部例外はあるものの単式簿記、現金主義をベースとした官庁会計を採用しており、決算書類に対する保証型の外部監査制度はない。また、職員等が政治任用者と事務任用者に区分される点、内部の人事異動が定期的実施される点（概ね2～3年ごと）等が共通しているといえる。

図表 - 8 行政組織の会計・監査及びガバナンス・内部統制上の特徴

	会計・監査	ガバナンス・内部統制
政府 (省庁)	<p>官庁会計（単式簿記）修正現金主義（出納整理期間により調整）のため、決算情報に恣意性が入りにくい半面、会計帳簿から資産・負債の一覧情報やコスト情報を導き出せない点が特徴である。</p> <p>近年、特別会計については発生主義による財務書類の国会提出が制度化。一般会計についても制度外で同様の財務書類を公表。平成23年度決算より、複式簿記の仕組みを併用予定。</p> <p>歳入は原則として財務省が調達し（税収、国債発行等）歳出は予算に基づいて各省庁に配分する。</p> <p>歳入・歳出は予算の制約を受け、決算は予算の執行結果に過ぎない。予算流用等は制限が厳しい。</p> <p>公認会計士等による会計監査制度はなく、会計検査院による検査が行われる。</p>	<p>各省庁のトップは大臣であり、内閣総理大臣が任命する。</p> <p>各省庁は内閣に属し、立法機関である国会とは独立した関係であるが、実際には国会議員の影響も受けている場合もあるとされている。</p> <p>幹部は政治任用と事務任用に分かれており、事務任用のトップは事務次官。政治任用と事務任用の間で指揮命令系統が機能しづらい、細かい情報が上がらない等の問題点がある。</p> <p>事務任用は、採用試験区分による区分、採用機関（本庁か出先機関か）による区分等があり、複雑な採用形態になっている。</p> <p>債権者、投資家等によるチェックが働きにくい点が上場企業と大きく異なる（債権者、投資家については、国債を発行することから、チェック機能がないとはいえない）。</p>
地方公共団体	<p>省庁と同様、官庁会計（単式簿記）修正現金主義（出納整理期間により調整）のため、決算情報に恣意性が入り</p>	<p>トップは知事又は市町村长であり、選挙により選任される。</p> <p>議会は行政のチェック機</p>

	<p>にくい半面、会計から資産・負債の一覧情報やコスト情報を導き出せない点が特徴。</p> <p>近年、総務省の指導又は地方公共団体独自により、発生主義による財務書類の作成が進展。ただし、方式が複数存在し統一されておらず、複式簿記の導入は少数に留まっている。</p> <p>会計事務は会計管理者が司る。</p> <p>歳入・歳出は予算の制約を受け、決算は予算の執行結果に過ぎない。予算流用等は制限が厳しい。</p> <p>公認会計士等による保証型の会計監査制度はなく、監査委員による監査(証明ではない。)及び、国費が使われる分に関しては会計検査院による検査が行われる。</p> <p>地方自治法に基づき、包括外部監査が、都道府県、政令指定都市、中核市等に対して義務付けられている。ただし、すべての地方公共団体に対してではない。また、地方財政健全化法により、財政健全化計画等を策定する場合に個別外部監査が義務付けられている。</p>	<p>関として存在するが、実質は行政トップである首長の権限が強い。</p> <p>トップの下は特別職と一般職があり、特別職は副知事、助役、監査委員等であり、政治任用となる。</p> <p>一般職は、国ほど複雑な形態ではなく、通常各地方公共団体で採用を行い、人事異動の一環で国や他の地方公共団体、民間企業との間で受入や派遣を行う。</p> <p>特別会計の一つに地方公営企業があり、責任者に企業管理者を設置する(首長が兼任する場合もある。)</p> <p>債権者、投資家等によるチェックが働きにくい点が上場企業と大きく異なる(債権者、投資家については、地方債を発行することから、チェック機能がないとはいえない。)</p>
--	---	---

(2) 特殊法人及び公益法人等における会計・監査及びガバナンス・内部統制上の特徴

行政組織と異なり、会計は複式簿記、発生主義に基づき、企業会計に準じているといえるが、公認会計士等による会計監査対象となる法人の割合は、特に公益法人においては少ない。また、役職員がプロパーのほか、出身母体(行政、民間企業等)からも派遣されるため、出身母体の意向が業務運営や組織風土にも影響しやすい特徴がある。行政からの独立性が強い公益法人では、経営者の影響力が非常に強いケースもある。

図表 - 9 特殊法人及び公益法人等の会計・監査及びガバナンス・内部統制上の特徴

	会計・監査	ガバナンス・内部統制
特殊法人（株式会社除く）	<p>いずれも複式簿記、発生主義に基づく企業会計方式ではあるが、独自の会計基準を採用している。</p> <p>規模が大きいかかわらず、公認会計士等による会計監査は義務付けられていない法人もある。</p> <p>会計検査院の検査対象となっている。</p>	<p>ほとんどの法人において政府が最大の出資者であることから、政府の意向が強く反映されやすいとされている。</p> <p>プロパー職員と省庁からの出向・OB職員が混在している場合が多い。</p> <p>取締役会に相当する機関がないが、上位チェック機関として経営委員会が置かれる法人もある。</p> <p>理事は理事長が任命することから、役員の相互監視が働きにくい。</p>
独立行政法人	<p>複式簿記、発生主義に基づく企業会計方式であり、独自の会計基準を採用しているものの、企業会計と比較的近い基準となっている。</p> <p>多くの独立行政法人において、公認会計士等による会計監査が義務付けられている。</p> <p>会計検査院の検査対象となっている。</p>	<p>制度上、政府の意向に沿った運営を行うことが求められているといえる。</p> <p>プロパー職員と省庁からの出向・OB職員が混在している場合が多い。</p> <p>取締役会に相当する機関がなく、理事は理事長が任命することから、役員の相互監視が働きにくい。ただし、理事の公募制が始まったことにより、理事長の実質的な任命権限はかなり縮小したと考えられる。</p> <p>監事は非常勤のみの場合もある。</p> <p>近年、不祥事の発生や民間交流の進展に伴い、民間出身の役職員も増えつつある。</p> <p>評価委員会（外部有識者等により構成）による評価制度が設けられている。</p>
地方独立行政法人	<p>複式簿記、発生主義に基づく企業会計方式であり、独自の会計基準を採用しているものの、企業会計と比較的近い</p>	<p>制度上、地方公共団体の意向に沿った運営を行うことが求められているといえる。</p> <p>プロパー職員と地方公共</p>

	<p>い基準となっている。</p> <p>規模が大きい法人については、公認会計士等による会計監査が義務付けられている。</p> <p>監査委員による監査対象となっている。</p> <p>包括外部監査の対象にもなり得る。</p> <p>国費が投入されている場合、会計検査院の検査対象にもなり得る。</p>	<p>団体からの出向・OB職員が混在している場合が多い。</p> <p>取締役会に相当する機関がなく、理事は理事長が任命することから、理事長の権限が強く相互監視が働きにくい。</p> <p>監事は非常勤のみの場合もある。</p> <p>民間出身の役職員(ただし非常勤役員が多いと思われる。)も増えつつある。</p> <p>評価委員会による評価制度が設けられている。</p>
地方公社	<p>複式簿記、発生主義に基づく企業会計方式ではあるが、独自の会計基準を採用している。</p> <p>規模の大きい法人が存在するにもかかわらず、公認会計士等による会計監査は義務付けられていない。</p> <p>監査委員による監査対象となっている。</p> <p>包括外部監査の対象にもなり得る。</p> <p>国費が投入されている場合、会計検査院の検査対象にもなり得る。</p>	<p>地方公共団体100%出資法人であることから、地方公共団体の意向が強く反映されやすい。</p> <p>プロパー職員と地方公共団体からの出向・OB職員が混在している場合が多い。</p> <p>取締役会に相当する機関がなく、役員の相互監視が働きにくい。</p> <p>監事の多くが非常勤で実質的に機能していない場合がみられる。</p>
社団法人・財団法人(一般・公益)	<p>平成15年度以前は、複式簿記ではあるものの、修正発生主義と呼ばれる収支計算によっていたが、現在ではほぼ企業会計と同様の会計基準が内閣府により制定されている。</p> <p>原則として、予算に基づき収入・支出を行う。</p> <p>公認会計士等による会計監査は、公益社団・財団法人は、損益計算書の収益若しくは費用の部に計上した額1,000億円又は負債の合計額50億円以上、一般社団・財団法人は、負債総額200億円以</p>	<p>法人のトップは理事長であり、理事の互選で決定する。</p> <p>意思決定は財団法人の場合は理事会、社団法人の場合は社員総会における多数決で決まり、企業のように出資比率は直接意思決定権に影響を与えない。</p> <p>財団法人の場合は、理事等のチェック機関として評議員会があるが、形骸化している場合もある。</p> <p>公益法人については行政庁による監督権限があり、行政庁は立入検査権限や勸</p>

	<p>上の法人が義務付けられているが、それ以外の法人は任意であり、監査対象となる法人の割合は非常に少ない。</p> <p>国費が投入されている場合、会計検査院の検査対象にもなり得る。</p> <p>地方公共団体の出資、資金が投入されている場合、監査委員監査や包括外部監査の対象にもなり得る。</p>	<p>告・命令等の権限を有する。</p> <p>なお、複数の都道府県にまたがる場合は内閣総理大臣（内閣府） そうでない場合は都道府県知事が行政庁となる。</p> <p>また、特例民法法人の間は、従来どおり監督官庁による指導監督が行われる。</p> <p>職員には、プロパー職員のほか、設立母体からのOBや出向者がいる場合も多い。特に行政が出資等を行う第三セクターにおいては、行政OB・出向者が比較的多く、ガバナンスが働きにくい場合がある。</p> <p>出資者、投資家等によるチェックが上場企業よりも働きにくいとされている。</p>
--	---	--

(3) 教育研究機関における会計・監査及びガバナンス・内部統制上の特徴

学校法人、国立大学法人等とも、会計は複式簿記、発生主義に基づいている。また、国立大学法人等、及び私立学校振興助成法により国から助成を受けている学校法人は公認会計士等による監査対象となっている。なお、学校法人によっては、理事長の影響力が非常に強いケースもある。

図表 - 10 教育研究機関の会計・監査、ガバナンス・内部統制上の特徴

	会計・監査	ガバナンス・内部統制
学校法人	<p>複式簿記、発生主義に基づく企業会計方式であるものの、独自の会計基準を採用している。</p> <p>原則として、予算に基づき収入・支出を行う。</p> <p>私立学校振興助成法に該当する法人については、公認会計士等による会計監査が義務付けられている。</p> <p>国費が投入されている場合、会計検査院の検査対象となり得る。</p>	<p>理事は私立学校法及び寄附行為の定めにより選任され、学校法人の業務を決し、理事の職務執行を監督する機関として理事会が設けられている。</p> <p>校長、学長、園長等は原則として理事となるが、一つの法人に複数の私立学校がある場合、寄附行為の定めるところにより理事とならない場合もある。</p> <p>理事会の諮問機関に評議員会が設けられているが、形骸化している場合もある。</p>

		監事は非常勤のみの場合もある。
国立大学法人等	複式簿記、発生主義に基づく企業会計方式であり、独自の会計基準を採用しているものの、企業会計と比較的近い基準となっている。 一部の公立大学法人を除く国立大学法人等において、公認会計士等による会計監査が義務付けられている。 会計検査院の検査対象となっている。	理事は学長が任命することから、学長の権限が強いものの、取締役会に相当する機関として役員会が設けられている(理事長は設置されない)。 監事は非常勤のみの場合もある。 評価委員会(外部有識者等により構成)による評価制度が設けられている。

4. 非営利組織の不正の特徴

(1) 非営利組織における不正の概念

研究報告第40号でも記述したとおり、監査基準委員会報告書第35号「財務諸表の監査における不正への対応」では、不正は様々な意味を含む広範囲な概念であり、その広範囲な概念の中から、監査人が財務諸表の監査において対象とする重要な虚偽の表示の原因となる不正について定義をしている。研究報告第40号で選定した事例における不正の多くは、この会計不正であった。

本事例分析で選定した30団体の事例の場合も、多くは会計不正である。会計不正は、会計帳簿や証憑書類等の不正な操作によって行われる。本事例分析では、会計不正の目的を、決算操作目的と資金操作目的の2種類に区分した。

本事例分析で見られる前者の例が、利益の不正な操作、滞納繰越額の不正な圧縮及び不正な会計処理による赤字額の隠蔽などである。また、後者の例が資金のプールや裏金である。

分析対象団体30団体の事例を集計した結果、非営利組織に共通する会計不正の特徴として、決算操作目的での会計不正よりも資金操作目的での会計不正の割合が高い点が挙げられる。決算操作目的での会計不正の割合が低い理由としては、本事例分析で選定した非営利組織が行政組織、特殊法人及び公益法人等さらには教育研究機関であったことから、特に営利事業を目的としておらず、利益計上のプレッシャーが相対的に少ないこと、官庁会計を採用している場合は決算操作の余地が少ないこと、企業会計を導入していても予算の制約を受ける場合が多いこと等が考えられる。

なお、非営利組織の資金について、どこまでが国民・住民の税金等、いわゆる「公金」となるのか明確な定義はないが、一般的には次のとおりであると考えられる。

図表 - 11 非営利組織における公金の概念

行政組織が扱う資金はすべて公金と考えられる。

独立行政法人及び地方独立行政法人、国立大学法人、地方公社については、政府又は地方公共団体と実質は一体と考えることができることから、これらの組織が扱う資金についても、公金と考えることができる。

上記以外の非営利組織については、少なくとも行政による出資、補助、貸付等による財政援助による資金については、公金と考えることができる。(なお、行政による財政援助以外の資金は公金に当たらないとしても、資金の不正な取扱いは、いかなる場合であってもその責任を免れるものではなく、不正調査の対象となる点、留意が必要である。)

非営利組織では、これら「公金」を含む資金操作目的の会計不正は、国民・住民全体の財産を損なうことになる。非営利組織において資金に係する不正が生じた場合、資金管理、公金管理の実態と問題点を調査し、再発防止の対策を講じることで、国民や住民の信頼を確保する必要がある。

分析対象団体30団体の事例を通して不正の原因の第一は、公金に対する意識の低さであった。調布市の事例で、外部調査委員会が以下の意見を述べている。

図表 - 12 調布市外部調査委員会の公金に対する意見

もとより、公金にかかる不正はあってはならないことである。公金は、市税など市民が負担、行政に信託した貴重な金銭であり、その収入、支出については、公正性や透明性が厳に確保されていなければならない。また、そのことが、市民と行政の信頼感につながるからである。このような問題を放置することは、市民の利益を損なうことであり、看過すべきことではないのは明白である。

(出典) 調布市、「公金不適正経理問題調査報告書」、平成19年10月

以下、対象法人・組織別での不正の特徴について記載する(図表 - 4 参照)。

(2) 行政組織における不正の特徴

分析対象団体30団体の事例のうち行政組織の事例を集計した結果では、行政組織では官庁会計を採用しており、決算操作目的の会計不正の例は少なく、ほとんどが資金操作目的の会計不正であった。ただし、夕張市のように出納整理の仕組みを悪用して赤字を隠し続けていた例もあり、特に地方公共団体の監査委員等の会計知識が不足しているケースでは、潜在的な決算操作目的の会計不正の発生可能性はある。

会計検査院は、不正について図表 - 14及び図表 - 15に記載しているように、「預け」、「差替え」等の類型化を行っている。最近は、国庫補助金の事務処理

に関して会計検査院検査に端を発して、地方公共団体による「預け」等の問題が多発している。政府においても、タクシーチケットの不正使用や残業代の不当請求等が取りざたされているが、これらに共通する不正経理の原因としては、不正に寛容な組織風土、硬直的な財政制度（予算の流用が困難等）等が考えられる。

なお、行政組織では従前より官製談合や収賄に関する不正も発生しているが、最近是一般競争入札の割合が増えたり、電子入札システムを導入して他の入札参加者を分かりにくくする等、従来の随意契約や指名競争入札と比べて、徐々に官製談合や収賄が起こりにくい仕組みに置き換える取組みを行っている。

(3) 特殊法人及び公益法人等における不正の特徴

分析対象団体30団体の事例のうち特殊法人及び公益法人等の事例を集計した結果では、特殊法人及び公益法人等の不正においても、決算操作目的の会計不正よりも資金操作目的の会計不正の方が比較的多かった。

ただ、特殊法人及び独立行政法人等では、行政組織と同様、「預け」や任意団体への裏金のプールといった不正、官製談合等、組織的な不正が多かったのに対して、公益法人等では、経理担当者による横領、経営者による利益相反等、個人レベルでの不正が多かった点が対照的といえる。特に経営者による利益相反事例では、理事長が代表取締役を務める会社を利用して私財を蓄えているのではとの疑念が問題になった事例（財団法人日本漢字能力検定協会、以下「漢字検定協会」という。及び財団法人日本数学検定協会、以下「数学検定協会」という。）など、社会的影響が非常に大きい点が特徴的であった。

決算操作目的の会計不正は今回の事例分析では1件あったが、長期間にわたって決算操作が行われており、行政組織と比べて経理担当者の在任期間が比較的長期にわたることも影響している可能性がある（財団法人癌研究会、以下「癌研究会」という。）。

(4) 教育研究機関における不正の特徴

分析対象団体30団体の事例のうち教育研究機関の事例を集計した結果では、教育研究機関においても、決算操作目的の会計不正よりも資金操作目的の会計不正の割合が高いといえる。

特に多かったのは、行政組織と同様、「預け」等の不正であるが、公的研究費を「預け」等の不正の手口とする事例が多い点が特徴的といえる（学校法人聖マリアンナ医科大学（以下「聖マリアンナ医科大学」という。）などの事例）。また、実態のないアルバイト賃金を不正請求し、私的流用ではないかとの疑念のある事例もあった（学校法人早稲田大学（以下「早稲田大学」という。）の事

例)。

決算操作目的の会計不正では、設立時において、借入金を寄付金に見せかけて設置申請を行う、いわゆる「見せ金」の手法を使った事例があった(学校法人第一藍野学院(以下「第一藍野学院」という。))。

5. 非営利組織における不正及び不正調査の基本概念

(1) 不正行為者の関与に関する特性

不正行為は、下表のように類型化ができる。誰が不正を行いその不正行為者は組織の中でどの職位にあったかという観点から三つに区分し、誰と不正を行ったか(単独か共謀か)という観点から三つに区分し、それらの組合せによって九つの類型ができる。

図表 - 13 不正行為者の特性と九つの類型

最上位者			
上位管理者			
その他職員			
	単独	内部共謀	外部共謀

(2) 不正の三つの発生要因

不正の一般的な発生要因は、**動機・プレッシャー**、**機会**、**姿勢・正当化**の三つに大別される。この点は、企業における不正の発生要因と同様である。

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

(3) 不正の手口

不適切な事務処理に関して、会計検査院は下表のように類型化している。

図表 - 14 会計検査院による主な不正の類型

類 型	内 容
預け金	事実とは異なる内容の関係書類を作成するなどして、契約した物品が納入されていないのに納入されたこととして、業者に代金を支払い、後の物品購入の代金等として業者に管理させるなどしていたもの
差替え	業者に事実と異なる請求書等を提出させ、契約した物品とは異なる別の物品に差し替えて納入させていたもの
一括払い	支出負担行為等の正規の会計処理を行わないまま、随時、業者に物品を納入させた上、後日、納入された物品とは異なる物品の請求書等を提出させ、これらの物品が納入されたこととして事実と異なる内容の関係書類を作成し、需用費から購入代金を一括して支払っていたもの
年度越え	契約した物品が年度内に納入されたこととし、関係書類に事実と異なる検収日付を記載するなどして需用費を支出していたもの
先払い	契約した物品が納入される前にこれらが納入されたこととし、関係書類に事実と異なる検収日付を記載し、需用費を支出していたもの
前年度納品	前年度に納品させた物品を当該年度に納品させたこととし、関係書類に虚偽の検収日付を記載するなどして需用費を支出していたもの

(出典) 会計検査院「平成20年度 決算検査報告」より抜粋

なお、平成20年11月7日の会計検査院の国会報告では、不適切な事務処理は、次の五つの態様に変更になった。以下のように、「年度越え」と「先払い」を合わせて「翌年度納入」と整理された。

図表 - 15 会計検査院による不正の5類型

類 型	内 容
預け金	業者に架空取引を指示するなどして、契約した物品が納入されていないのに納入されたとする虚偽の内容の関係書類を作成することなどにより需用費を支払い、当該支払金を業者に預け金として保有させて、後日、これを利用して契約した物品とは異なる物品を納入させるなどしていたもの
一括払い	支出負担行為等の正規の会計処理を行わないまま、随時、業者に物品を納入させた上、後日、納入された物品

	とは異なる物品の請求書等を提出させ、これらの物品が納入されたこととする虚偽の関係書類を作成するなどにより需用費を一括して支払うなどしていたもの
差替え	業者に虚偽の請求書等を提出させて、契約した物品が納入されていないのに納入されたとする虚偽の内容の関係書類を作成することなどにより需用費を支払い、実際には契約した物品とは異なる物品に差し替えて納入させていたもの
翌年度納入	物品が翌年度以降に納入されていたのに、支出命令書等の書類に実際の納品日より前の日付を検収日として記載することなどにより、物品が現年度に納入されたこととして需用費を支払っていたもの
前年度納入	物品が前年度以前に納入されていたのに、支出命令書等の書類に実際の納品日より後の日付を検収日として記載することなどにより、物品が現年度に納入されたこととして需用費を支払っていたもの

(出典)岩手県、「不適切な事務処理に関する全庁調査報告書」、平成20年11月27日

企業における会計不正の場合、売上の前倒し計上、売上の架空計上、費用の先送り、費用の未計上、資産の評価替え、資産の架空計上、負債の評価替え、及び、負債の未計上という八つの手口に類型化ができる。企業会計における会計不正の多くは、利益を不正に過大計上するための手口である。

それに対して、非営利組織の検査結果を会計検査院が六つあるいは五つの類型にとりまとめているが、これらは、非営利組織における不正を公金の不正支出に着目して、類型化を図ったものである。

(4) 不正調査の目的

上場会社の不正調査の目的は概ね、不正事実の解明と発生原因の究明を行うことにより、 関与者の責任を明確にして然るべき責任を追及すること、及び不正の再発防止に向けて然るべき対応を行うこと、にあると考えられる。非営利組織においても、国民・住民、その他関係者からの信頼を回復するために、上記 及び の目的をもって不正調査を実施すべきと考えられる点は同様であるが、分析対象団体30団体の事例の場合、不正調査報告書からは、上場会社の不正調査報告書と比較して次の情報が不足している傾向があった。

- ・ 不正の関与者や関与者数
- ・ 不正の発生要因
- ・ 調査の目的

- ・ 調査対象部署の範囲や調査対象期間とそれらを決定した理由
- ・ 内部調査委員会の目的、組織構成及び実施した調査手続
- ・ 外部調査委員会の目的、委員構成及び実施した調査手続
- ・ 関与者の処分

背景として、非営利組織においては不正調査報告書を公開している例が少なく調査報告書作成の参考にすべきものが見出し難いこと、組織により対応や方針が大幅に異なること、株式会社の不正の場合には取引先からの信頼失墜により事業破綻につながったり、上場している場合には上場廃止になる可能性があるのに対して、非営利組織の場合にはそういった懸念が少ないことから、当事者の目が住民等の不特定多数の利害者よりもむしろ監督官庁等の特定の関係者に向いている可能性があること、等が考えられる。

今後は、上記の情報も含めて、より住民等の関係者の信頼回復に耐え得る調査の実施、及び報告書の作成・公表が望まれる。

分析対象団体における不正の概要

1. 不正の関与者

(1) 九つの関与類型と本事例分析における関与事例

第 章で述べたように不正行為は、組織のどの職位の者が関与し、その職位の者は単独か内部者あるいは外部者との共謀かによって九つの類型に区分ができる。

図表 - 1 に分析対象団体30団体の類型別の集計結果が示されている。30団体のうち10団体は不正行為者の関与の類型を公表していない。特に行政組織の場合、10団体のうち8団体がその類型を公表していない。

公表されている20団体の中から、九つの関与類型別に対象事例を示すと、下表のようになる。

図表 - 1 不正行為の九つの類型と本事例分析の関与事例

最上位者	(財)漢字 検定協会	(学)第一 藍野学院	(学)大阪 初芝学園
上位管理者	(学)東京 医科大学	岐阜県	(独)緑資源 機構
その他職員	滝川市 教育委員会	年金積立金 管理運用 (独)	(学)早稲田 大学
	単独	内部共謀	外部共謀

(2) 最上位者の関与事例

最上位者の単独事例

分析対象団体30団体のうち2団体が最上位者の単独事例である（図表 - 1 参照）。下表は漢字検定協会の事例である。

図表 - 2 最上位者単独による関与事例

漢字検定協会は、改正前民法下の財団法人として平成4年に設立され、平成21年12月1日に一般法人法が施行される以前は、改正前民法の規制を受けていたものであるが、改正前民法57条では、社団法人と理事との取引

は利益相反取引として、原則として禁止されることになっており、解釈上、財団法人と理事が代表取締役を務める会社との取引もかかる利益相反取引に該当すると解されている。もっとも、全ての法律行為が利益相反取引となるわけではなく、新たな利益の交換を伴わない行為、財団法人の負担を伴わない行為については、利益相反取引とはならない。しかしながら、漢字検定協会が関連4社間との利益相反取引を継続してきたことにより、本来漢字検定協会に保存されるべき資産が外部に流出するという事態を招来し、今日の問題を形成してきたことを指摘できる。

(出典)財団法人日本漢字能力検定協会調査委員会、「調査報告書」、平成21年4月2日

漢字検定協会は、同協会が行っている漢字能力検定に関する公益事業が、「公益法人の設立許可及び指導監督基準」(いわゆる「公益法人指導監督基準」)や「公益法人の設立許可及び指導監督基準の運用指針」(いわゆる「運用指針」)に適合しない過大な利益が生じている可能性があること、さらには、漢字検定協会と関連会社との利益相反取引の可能性等に関して、第三者機関による問題の解明と漢字検定協会の運営等の改善を目指し、平成21年2月に調査委員会を発足させた。

本事例の場合、最上位者と外部共謀のようにみられるが、関連4社は理事長が代表取締役を務める会社であり、問題になっているのは、これら関連4社との「利益相反取引に該当すると解されている」取引に関してである。同協会も権限が理事長に集中している状況にあることが上記の調査報告書から分かるが、一方で、「全ての法律行為が利益相反取引となるわけではな」い旨の記載もなされている。

最上位者の内部共謀事例

分析対象団体30団体のうち1団体が最上位者の内部共謀事例である(図表-1参照)。下表は、第一藍野学院の事例である。

図表 - 3 最上位者の内部共謀による関与事例

2 不祥事を起こした原因
(1) 根本問題とその原因
根本問題
「寄付金の見せ金」が安易にかつ多額に行われたこと。
その原因
大学設立に関わった当事者において、寄付金は、文部科学省に申請するためだけに揃えておけば良いとの認識があり、そうした認識のもとで、資金計画が適切に立てられていなかったため、「寄付金の見せ金」に依拠して設置申請行為に至っていること。
(2) 根本問題から派生した問題とその原因

根本問題から派生した問題

見せ金のため大学に保管・留保されるべき資金がなく、安易に残高調整・架空取引・虚偽の金銭借用書の作出等が行われ、それらを踏まえた不正な帳簿操作が多数回にわたって行われたこと。

その原因

見せ金のため大学に保管されているべき資金がない状態で多額な設立費用の出資を担当していたのが開設時の理事長個人であったことから、出資者と分離しての会計処理を実践することがそもそもルーズになりやすい実態があったところ、関係者においても、適切な会計処理を実践すべきとの意識や適切な会計処理が基本であるとの意識が希薄化していたこと。

(出典)学校法人第一藍野学院、「法人運営の改善について」、平成21年8月11日

第一藍野学院の不正は、健康科学大学設立時の寄付金が見せ金であったという問題で、その発覚の経緯については、図表 - 21に記載されているとおりである。

第一藍野学院の報告書には、関与者の具体的な記載はないが、以下のような記述がある。

- (a) 健康科学大学開設時の寄付金は見せ金であった。
- (b) 開設時の寄付金50億円は、早々に借入先に返済されており、寄付の実態が全くない。
- (c) 預金残高調整、取引の仮装、架空の金銭借用証書等の作出及び帳簿への架空計上等の不正経理があった。
- (d) 見せ金のため大学に保管されているべき資金がない状態で多額な設立費用の出資を担当していたのが開設時の理事長個人であった。

本記述から総合的に判断すると、本事例は理事長を含む内部関与者による不正と判断される。

最上位者の外部共謀事例

分析対象団体30団体のうち2団体が最上位者の外部共謀事例である(図表 - 1参照)。下表は、学校法人大阪初芝学園(以下「大阪初芝学園」という。)の事例である。

図表 - 4 最上位者の外部共謀による関与事例

1. 当面の改善策
(途中省略)

- (3) 「教育後援会」及び「駐車場事業」の精算
- ・ 不適切な会計処理を行ってきた「教育後援会」及び「駐車場事業」については、1月20日までに理事長らが学園への損失の補填を行った上で、1月末までに残金を学校法人会計に繰入れ、精算を行います。
- (4) 業者からのバックマージン（協力金）についての適正処理
- ・ 平成19年12月20日付けで税務署から、バックマージンによる収入については寄付金と見なさないという見解が示されたことを受けて、3月末までに保護者代表等で構成する教育拡充基金委員会を開催し、保護者の理解を得ることを前提に、学園で雑収入として受入れ特定口座に積み立てます。

(以下省略)

(出典)学校法人大阪初芝学園、「学校法人大阪初芝学園における不適切な会計処理の是正計画 - 行動プログラム - 」、平成20年1月10日

(注)出典元には、理事長の実名が記載されているが、本事例分析ではこれらを「理事長」と記載している。

大阪初芝学園が公表した報告書の記述だけでは不正の概要は不明である。当時の新聞報道によると、校内にある自動販売機の設置業者や修学旅行を扱う旅行会社など十数業者からバックマージンを「寄付」として受け取り、それらを簿外管理し、理事長名義で政治資金に充てていたとされている(毎日新聞、平成19年11月21日朝刊第8面)。

また、平成9年以降理事長らが堺市内に所有する空き地について学校の運動場と偽って申告し、固定資産税等の納税を免れていたとされる(毎日新聞、平成19年7月4日朝刊第10面)。

こういった不正の中でも業者からのバックマージンは、「寄付」としての名目や資金を簿外管理できたことから外部との共謀があったと推測される。

(3) 上位管理者の関与事例

上位管理者の単独事例

分析対象団体30団体のうち1団体が上位管理者の単独事例である(図表 - 1参照)。下表は、学校法人東京医科大学(以下「東京医科大学」という。)の事例である。

図表 - 5 上位管理者単独による関与事例

- (2) 不正に至った原因
- 不正行為の指示
- ・ 入院時医学管理加算では、センター長が「治癒傾向」という特異な解釈を医事課長に強要し、その解釈でも基準値に達しないことを知ってもなお、申請を指示。

- ・ 医師事務作業補助管理加算では、センター長は補助者が専従でなければならぬことを知りながら、専従でない者を自ら7名選定し、医事課長に申請を指示。
- ・ 画像診断管理加算2でも、センター長は読影率の直近の「実績」でなければならぬことを知り、現場から反対されながらも、ダブルチェック方式を導入した場合の「シミュレーション」の数字で申請を指示。
- ・ 上記に示すように、不正な加算申請に至る上で、現場の反対をよそに、センター長が主導的役割を果たしていた。

(出典)学校法人東京医科大学、「東京医科大学茨城医療センターにおける診療報酬の不正請求について」、平成21年9月14日

本事例は、一定の基準を満たした場合に診療報酬への加算を受けることができる制度において、同センターが申請していた「入院時医学管理加算」「医師事務作業補助体制加算」「画像診断管理加算2」について、申請数値の算定が不適切だったという、同大学茨城医療センターにおける診療報酬の不正請求に関するものである。

センター長は茨城医療センターにおいては最上位者であるが、一方、学校法人においては上位管理者に相当する。本事例分析では、学校法人における人事、権限、学校法人理事の病院経営への関与等から、本事例分析においてはセンター長を上位管理者であるとした。

本事例では、不正関与者として処分を受けたのが7名であった。センター長と医事課長の関与の実態は報告書の中に記載されているが、残り5名については関与の実態は不明である。

上位管理者の内部共謀事例

分析対象団体30団体のうち4団体が上位管理者の内部共謀事例である(図表 - 1 参照)。下表は、岐阜県の事例である。

図表 - 6 上位管理者の内部共謀による関与事例

(4) 資金づくりを行った担当者

不正な経理による資金づくりは、各所属の庶務係等を中心として行われてきた。各所属の庶務係に配属された職員は、やむを得ず職務として、前任者から不正な経理による資金づくりを引き継いでいた。庶務係長(総務係長)ないし庶務係長のいない所属においては庶務主任(通称)が、このような不正な経理により作られた資金を管理することが多く、資金づくり自体は、庶務係長や庶務主任自ら行う(人数の少ない部署)こともあれば、庶務係長や庶務主任の命を受けて、庶務係の実際の担当者(旅費請求の担当者、食糧費の担当者等)が行うこともあった。

なお、新聞報道等によれば、不正な経理による資金づくりが上手な人ほど出世したという情報もあるようだが、それは間違いであると否定する者が多く、そのような傾向があったとまでは認められなかった。むしろ、不正経理による資金づくりの担当者は、どこかで後ろめたさを感じながら、かと言って拒絶することもできず、不正な経理による資金づくりも自己の職務の一部であると考えて忠実にこれを行ってきたようなタイプが多いと感じられた。

(5) 所属長ないし幹部職員

平成6年度以前においては、所属長をはじめとする幹部職員は、当然にこのような事実を知りながら、その費消について指示し、あるいは黙認していた。

(出典) 岐阜県プール資金問題検討委員会、「不正資金問題に関する報告書」、平成18年9月1日

岐阜県職員組合に県の不正な経理によって捻出された資金(いわゆるプール資金)が存在することが発覚したことを契機に、平成18年7月5日付けで副知事をリーダーとする資金調査チームが設置され、調査が開始された。

当初は、県職員のみで構成された資金調査チームによる調査であったが、公正さを疑問視する意見もあったことから、第三者としてこれを検証するとともに、更に必要な調査を進めるために、プール資金問題検討委員会が設置された。ただし、報告書の中では、第三者とされる委員会構成の構成メンバーは公表されていない。

実際に不正を行っていたのは庶務系の職員、主任あるいは係長である。しかし、所属長をはじめとする幹部職員も、「平成6年以前においては」という期間の限定はあるが、このような事実を知りながら、その費消についての指示や黙認があったという実態からは、上位管理者の内部共謀と考えることができる。

上位管理者の外部共謀事例

分析対象団体30団体のうち1団体が上位管理者の外部共謀事例である(図表-1参照)。下表は、独立行政法人緑資源機構(現独立行政法人森林総合研究所森林農地整備センター、以下「緑資源機構」という。)の事例である。

図表 - 7 上位管理者の外部共謀による関与事例

序章 経緯

平成18年10月31日、公正取引委員会は緑資源機構が発注する緑資源幹線林道事業(以下「林道事業」という。)の地質調査・調査測量設計業務(以下「本件業務」という。)の入札談合の疑いで調査を開始。以後の調査を経て、役職員2名(森林業務担当理事及び機構本部森林業務部林道企画課長)が告発され、東京地方検察庁に逮捕。その後、平成19年

11月1日に東京地方裁判所において元理事及び元課長の2名、関係4法人及び同役職員5名に対し、有罪の判決。

(途中省略)

(2) 機構の全役職員等に対する調査の結果

質問票調査の調査結果、入札談合への何らかの関与等を認めた者は、現職21名、OB1名であり、すべて本件業務に関係する者。聴き取り調査は、現職の関与等を認めた者及びその上司24名が対象（OBは、回答内容が平成14年度以前のため対象外）。その結果、平成16年度から18年度において、各地方建設部林道課長は、元課長から伝達された受注予定業者に対し、その旨を遠回しに伝達。

(出典) 独立行政法人緑資源機構、「調査報告書の概要」、平成19年12月25日

(注) 詳細については、緑資源機構、「入札談合再発防止対策に関する調査報告書」、平成19年12月25日を参照

(注) 出典元には、元理事と元課長の実名が記載されているが、本事例分析ではこれらを「元理事」、「元課長」と記載している。

緑資源機構の事例は官製談合の問題であり、理事、課長、更に不正調査の過程で現職21名、OB1名がこれへの関与を認めている。

緑資源機構が公表している報告書には、官製談合の概要についても記述されている。報告書によると、平成16年度以降は元理事が元課長に命じて割り振り作業を実施し、受注予定業者案を作成（それ以前は元理事が割り振り案を作成）していた。受注予定業者案は、元課長らが各地方建設部に伝達し、また、元課長又は各地方建設部林道課長らが受注予定業者の担当者等に対しその旨を伝達していた。元理事はOB等が在籍する事業者からの要請に応じて業務の捻出を指示し、その際、官製談合の発覚を防ぐため落札率が95%を下回ることを指示していた。

本事例の原因は、指名競争に偏重した契約制度、コンプライアンス意識の欠如、狭く固定的な人事などが、また、その背景として天下り先の確保があげられると同機構公表の報告書は指摘している。

(4) 職員の関与事例

職員の単独事例

分析対象団体30団体のうち2団体が職員の単独事例である（図表 - 1 参照）。下表は、滝川市教育委員会の事例である。

図表 - 8 職員単独による関与事例

7 - 3 サイクリングターミナル事業関係 / サイクリングターミナル主任
関係分

- (1) サイクリングターミナル関係事業のうち、サイクリングターミナル主任が前常務理事の指示ではなく、自らの判断により平成19年度から平成21年5月までのおよそ2か年にわたり不正経理により現金をねん出したものである。その用途については、7 - 2のようにサイクリングターミナル経費として使用したものと考えられるが、相当部分については、私的使用を認めている。
- (2) 領収書等の証拠書類、経理帳簿がないことから、サイクリングターミナル主任が記憶により作成した帳簿が提出されたが、証拠能力が極めて低いと考え、事件発覚後、調査の中で、宿泊者名簿・領収書・伝票等から1件1件洗い出し調査を行い、不適切な事務処理でねん出した現金の総額を調査した。

(出典) 滝川市教育委員会、「財団法人滝川市体育協会における不適切な事務処理に関する調査報告書」、平成21年9月23日

滝川市教育委員会において、当時、教育委員会の課長職としての立場と滝川市体育協会の常務理事兼事務局長という立場を併せ持ちながら勤務した職員が、不正経理により現金をねん出し、不明朗な支出を行っていた。

常務理事兼事務局長による不正経理は、スポーツセンター内の体育協会事務局とサイクリングターミナルの経理での2か所で行われていた。滝川市教育委員会作成の調査報告書では、体育協会事務局で行われたスケートリンク事業を中心とした不正経理を「スケートリンク事業関係」と呼び、サイクリングターミナルでの不正経理を「サイクリングターミナル事業関係」と呼んでいる。

この不正を調査している際に、それとは別の不正が発覚した。上記の関与事例は、サイクリングターミナル主任が単独で行ったケースである。

職員の内部共謀事例

分析対象団体30団体のうち3団体が職員の内部共謀事例である(図表 - 1 参照)。下表は、年金積立金管理運用独立行政法人(以下「年金積立金管理運用」という。)の事例である。

図表 - 9 職員の内部共謀による関与事例

- (1) 調査のまとめ
- 研究会は、旧事業団が行う年金住宅融資及び年金担保融資に関する申請書等の関係書類の印刷・販売を行うために設立されたものであるが、そもそも、なぜ、これらの業務を旧事業団の本来業務とせず、別の団体を設立したかについては、関係者からの聞き取りによる証言等からは、
- 申請書類に係る費用については、公費によって賄うのではなく、融資を申請する利用者を実費相当額を負担していただくことが適切

であるとの考え方に立ち、

他の政府系金融機関においても、同様に、申請書類に関して利用者負担を求め、当該機関とは別に設立されていた財団法人において、これらの業務が実施されていたことも参考にして、事業団とは別の組織において実施することが適当と考えられたもの

と推察される。さらに、平成6年度から、年金担保融資業務に関して団体信用保証制度の導入が図られたこと等に伴い、それ以前に比べて事業規模が拡大したことを背景として、組織体制や税務処理を明確にする観点から、平成7年に、規約を定めること等により団体化が図られたが、その際、事業の規模等にかんがみ、民法法人化は困難であったため、任意団体としたものと推測される。

(途中省略)

このように、研究会は、当時としては、一定の考え方の下に設立したものだといえるのではないかと考えられるが、その後の推移を振り返ると、長期間にわたり、事業から生じた剰余を旧年金福祉事業団及び旧年金資金運用基金の職員の飲食代等に費消した結果となっている。利用者に実費相当額を負担していただくという趣旨に照らせば、剰余が生じる場合には、本来、利用者に負担していただく申請書類等の価額を引き下げるべきであったにもかかわらず、上記のとおり、職員の飲食代等に費消したことについては、不適切という社会的な批判を免れないものと考えられる。

(出典)年金積立金管理運用独立行政法人、「年金福祉研究会に関する調査について」、平成19年5月18日

本事例は、平成19年4月4日の衆議院厚生労働委員会の質疑を受け、同日に年金積立金管理運用内に調査チームが設置され、この独立行政法人内に存在していたとされる年金福祉研究会の実態を調査し報告したものである。

本研究会は昭和42年頃には存在し、各種申請書類や手引書を実費相当で作成販売してきた。当時総務課庶務係の職員が窓口で備え付けてあった関係書類を申請者等からの求めに応じてこれらを販売し、総務課長代理又は総務課長が旧事業団の事業会計とは別に年金福祉研究会名義の預金口座で研究会の経理を行っていたというものである。

職員の外部共謀事例

分析対象団体30団体のうち4団体が職員の外部共謀事例である(図表 - 1参照)。下表は、早稲田大学の事例である。

図表 - 10 職員の外部共謀による事例

理事会は、リスク管理委員会規程および緊急事態発生時の対策本部設置要綱に基づいて、平成18年4月24日に緊急事態発生時の対策本部を設け、本部に調査委員会を設置し、事実解明の調査を開始した。これまで

に調査委員会は、実体のないアルバイト賃金の不正請求問題、物品を購入する際にM氏が関連したとされる業者との取引に不正の疑いがあるとの問題、および当該業者との取引に係る事案について関係省庁への報告が行われなかった問題等について、関係者からの事情聴取および取引会社への問合せ等の調査を行った。

(途中省略)

2)調査委員会が入手したM氏個人名義の銀行通帳のコピー(記帳期間:平成11年8月29日~平成14年12月17日)において、学生等から還流されたと疑われるアルバイト賃金について、調査委員会は、事情聴取が可能な当時の学生等6名に事情聴取を行った結果、全員について実体のないアルバイトであったことを確認した。

その後、M氏本人への事情聴取を行った結果、学生等に対して支払われたアルバイト賃金について、平成11年度から数回にわたり実体のないアルバイト賃金を学生等に支払い、その後M氏個人名義の銀行口座に還流させていたことを本人自らが認め、以下のとおり、不正請求が明らかになった。

(出典)学校法人早稲田大学、「学校法人早稲田大学における公的研究費に係るアルバイト賃金の不正請求問題等に関する調査結果等についての報告」、平成18年6月23日

本事例は、図表 - 26にもあるように、研究費の不適切な経理処理や研究室における指導上の問題に関する内部告発が発端である。これらの問題について理工学術院長らから理事会に対して要望書が提出され、調査が依頼された。それを受けて、理事会は、緊急事態発生時の対策本部を設け、本部に調査委員会を設置し、事実解明の調査を開始したというのが本事例の経緯である。

本事例には、二つの不正の手口が記述されている。一つは、実体のないアルバイト賃金の一部をM氏個人名義の銀行口座に還流させていたという不正である。もう一つは、M氏が関連したとされる株式会社とを經由した試薬等の購入に係る不正についてである。

2. 不正の発生要因

(1) 事例にみる不正の具体的な発生要因

不正の一般的な発生要因については既に第 章で記述したとおり、 動機・プレッシャー、 機会、 姿勢・正当化の三つに大別される。

本節では非営利組織の四つ事例を示すが、それらの事例の中で不正の発生要因と判断される記述箇所を抜粋して示したのが下表である。

4 団体に関しては、動機・プレッシャーよりも、機会、姿勢・正当化、特に姿勢・正当化の指摘事項が多いことが分かる。研究報告第40号では、(株)加ト吉、

真柄建設(株)、丸善(株)、井関農機(株)の4社について不正の発生要因を分析・検討しているが、その際には、動機・プレッシャーに該当する記述が多かったのに対して機会、姿勢・正当化に関する記述は比較的少なかった点、非営利組織とは対照的な結果になっている。

なお、分析対象団体30団体のうち12団体は、公表資料の中で不正の発生要因について記述をしていない。特に行政組織は10団体のうち3団体、教育研究機関は10団体のうち7団体で記述がされていないという集計結果であった(図表-3参照)。

図表 - 11 四つの事例における発生要因

不正の発生要因	事例	具体的な要因
動機・プレッシャー	岩手県	上司(本庁を含む。)からの使い切り等の指示 職場内の要望に応えたいという思い
	千葉県	予算査定において、実績に基づくシーリングにより、翌年度必要となる予算が確保できなくなるという懸念
	放射線医学総合研究所	特に記述なし
	東京医科大学	センター長からの不正行為の指示 ワンマン体質
機会	岩手県	発注(契約)担当者と物品検収員(納入を確認する者)が同一 実務担当者1人で不適切な事務処理が出来た 予算執行が担当者任せ
	千葉県	契約・検収・支払の各事務が同一所属で実施、実態として同一職員が実施
	放射線医学総合研究所	発注と納品の検収が現場にゆだねられていた
	東京医科大学	ガバナンスの欠如
姿勢・正当化	岩手県	予算消化や国庫補助金の使い切りの風潮 限られた予算の中で必要な事務用品を確保しなければならないという意識 納品に時間がかかる購買体制 備品購入費の予算要求がなかなか認められない体制
	千葉県	予算を使い切ることを良しとする 公金の使い方について公正性が求められているという認識の低下 在庫管理が十分になされていない

		国庫補助金の交付(変更)決定時期の遅延で執行計画が立てにくい
	放射線医学総合研究所	年度末に発注できない期間があるため 要求から納品までの期間が長く、必要な物品が迅速に手に入らないため 予算を年度内に使い切るため・予算の繰越ができないため 先輩から受け継いだ 研究の進展を優先した
	東京医科大学	コンプライアンス意識の不足

(2) 岩手県の事例における不正の発生要因

岩手県の事例では、不正の発生要因が下表のように記述されている。

図表 - 12 岩手県の事例における不正の発生要因

<p>ア 「預け金」等(「預け金」、「差替え」及び「一括払い」)</p> <p>(ア) 職員の意識上の問題</p> <p>予算消化や国庫補助金の使い切りの風潮、上司(本庁を含む)からの使い切り等の指示、職場内の要望に応えたいという思いや限られた予算の中で必要な事務用品を確保しなければならないという意識等 当時は不適切な事務処理との認識が薄く、以前から行われていた処理、あるいは前任者から引き継ぎ事項として行われてきた</p> <p>(イ) ルール上の問題</p> <p>出納機関を通じての購入は納品までに時間がかかることや、突発的な物品の需要の対応があることなど 備品購入費の予算要求がなかなか認められないことや、年度当初に備品購入費の国庫補助事業の予算令達がないこと、国庫補助金のおおよその残額が判明するのが3月以降のため、通常の物品購入のやり方では処理しきれなかったことや、本庁の事業所管課から2月補正予算後に多額の予算令達が出先機関に行われたこと</p> <p>(ウ) 体制上の問題</p> <p>発注(契約)担当者と物品検収員(納入を確認する者)が同一だったこと、実務担当者1人で不適切な事務処理が出来たこと、予算執行が担当者任せになっていたことなど</p> <p>イ 「翌年度納入」等(「翌年度納入」及び「前年度納入」) 「預け金」等と同様</p>
--

(出典)岩手県、「不適切な事務処理に関する全庁調査報告書」、平成20年11月27日(抜粋)

後述するように、会計検査院では、都道府県における不適切な事務処理に係る国庫補助金の状況について、平成19年度末から平成20年度にかけて、全国的な調査を実施した。岩手県においても、平成14年度から平成18年度を対象とする会計検査院による会計実地検査が行われた。さらに、岩手県議会から不適切

な処理に関する指摘があったことから、平成20年10月から全庁調査を開始した。

本事例は、平成14年度以降に行われていたことが確認された「預け金」や「翌年度納入」など不適切な事務処理について、全庁調査を行った結果を踏まえ、発生原因について記述されたものである。

(3) 千葉県の事例における不正の発生要因

千葉県の事例では、不正の発生要因が下表のように記述されている。千葉県では公表している報告書の中で2頁にわたり不正の発生要因を箇条書に具体的に記述している。

図表 - 13 千葉県の事例における不正の発生要因

<p>(1) 職員の意識に関する事項 職員のコンプライアンス意識が薄れているとともに、予算を使い切ることを良しとするなど、公金の原資が県民からの貴重な税金であり、その使い方についても公正性が求められているという認識が著しく低下していた。 (他3項目の記述あり)</p> <p>(2) 物品調達・物品管理の体制に関する事項 物品について、所属における在庫管理が十分になされていないため、計画的な購入が行われていなかった。 (他3項目の記述あり)</p> <p>(3) 予算執行や支出事務に関する事項 予算査定において、実績に基づくシーリングにより、翌年度必要となる予算が確保できなくなるとの思いから、預けや翌年度納入等を行っていた。 (他4項目の記述あり)</p> <p>(4) 内部牽制の体制に関する事項 契約・検収・支払の各事務が同一所属で行われ、また、実態として同一職員により行われていたことが、特定の取引業者との癒着を可能とする原因となっていた。 (他3項目の記述あり)</p> <p>(5) 国庫補助システムに関する事項 国庫補助金の交付(変更)決定時期が遅くなることもあり、結果として、執行計画が立てにくくなり、預けや翌年度納入等を行っていた。 (他4項目の記述あり)</p> <p>(参考) 実地調査等におけるヒアリング集計結果 各所属に対して実地調査を行い、「不適正な経理処理の背景・発生原因」と「改善要望等」について集計した結果は、主に次のとおりである。</p> <p>「不適正な経理処理の背景・発生原因」</p>

予算の使い切り意識	規則より慣習が優先	必要な予算措置がなされない	予算措置が遅い	流用が難しい	事務の省力化によるまとも払い	
42件	6件	98件	6件	14件	52件	
「改善要望等」						
必要な予算措置	予算用の弾力化	共通物品の拡大等	検収方法の変更等	消耗品区分の引き上げ	規則どおりの執行煩雑	職員の意識改革
20件	43件	10件	29件	22件	21件	4件

(出典)千葉県、「経理問題特別調査結果報告書」、平成21年9月9日(抜粋)

千葉県では、平成15年度から平成19年度の5年間における需用費のうち、主として消耗品費の支出6,487百万円をベースに、業者から提供された帳簿との突合を行い、不適正な経理処理の実態を調査した。この結果、不適正処理額は2,979百万円(45.9%)であり、401所属中383所属、知事部局においてはすべての所属において、不適正な経理処理が発覚した。

各所属に対する不正調査において、経理事務担当職員及び管理職員(本庁の副課長、出先機関の次長等)に対して、不適正な経理処理が行われた背景・発生原因や再発防止を図る上での改善要望等について聴取を行った。その結果を整理したのが上記の内容である。

図表 - 13では「(1) 職員の意識に関する事項」を含む五つの項目が記載され、具体的には計22個の不正発生原因を指摘している。

(4) 放射線医学総合研究所の事例における不正の発生要因

独立行政法人放射線医学総合研究所(以下「放射線医学総合研究所」という。)の事例では、不正の発生要因が下表のように記述されている。

図表 - 14 放射線医学総合研究所の事例における不正の発生要因

<p>研究者からの調査によると、開始時期については、以下のとおり。</p> <ul style="list-style-type: none"> 平成13年度の独法化以前から：18名 第1期中期計画期間中(平成13年度～平成17年度)：17名 第2期中期計画期間中(平成18年度～)：0名 不明の者：8名 <p>また、預け金を始めた経緯については、以下のとおり。(カッコ内の研究者数には重複がある。)</p> <ul style="list-style-type: none"> 年度末に発注できない期間があるため(22名) 要求から納品までの期間が長く、必要な物品が迅速に手に入らないため(22名) 予算を年度内に使い切るため・予算の繰越ができないため(12名)

- ・ 先輩から受け継いだ（7名）
 - ・ 研究の進展を優先した（2名）
- などである。
（途中省略）
本件の原因については、（途中省略）、主に 預け金を設ける方法として使われた単価契約において、発注と納品の検収が現場にゆだねられていたこと、 研究の進展に応じて、迅速に研究用の試薬、物品等を購入する必要があるという研究者側のニーズに十分対応できる購入手続き・仕組みなどになっていないこと、が明らかになった。

（出典）独立行政法人放射線医学総合研究所研究費不正使用調査第三者委員会、「（独）放射線医学総合研究所における不適切な手続による研究費の支出に関する調査結果報告書」、平成20年8月26日

放射線医学総合研究所では、不適切な手続による研究費の支出に関しては、平成20年3月末で総額32百万円の研究費を一業者に預ける形で管理させていたことが発覚した。そこで、外部調査委員会を設置し、詳細な調査を実施し、預け金の額及び使途、預け金の経緯、不適切な使用の対象となった研究費等を特定することとした。本事例は、預け金の発生原因について記述したものである。

(5) 東京医科大学の事例における不正の発生要因

東京医科大学の事例では、不正の発生要因が下表のように記述されている。

図表 - 15 東京医科大学の事例における不正の発生要因

不正行為の指示

- ・ 入院時医学管理加算では、センター長が「治癒傾向」という特異な解釈を医事課長に強要し、その解釈でも基準値に達しないことを知ってもなお、申請を指示。
- ・ 医師事務作業補助管理加算では、センター長は補助者が専従でなければならぬことを知りながら、専従でない者を自ら7名選定し、医事課長に申請を指示。
- ・ 画像診断管理加算2でも、センター長は読影率の直近の「実績」でなければならぬことを知り、現場から反対されながらも、ダブルチェック方式を導入した場合の「シミュレーション」の数字で申請を指示。
- ・ 上記に示すように、不正な加算申請に至る上で、現場の反対をよそに、センター長が主導的役割を果たしていた。

ワンマン体質

- ・ 職員らがセンター長の指示に従わざるをえなかった背景には、かねてから逆らえない状態・雰囲気を作り出していたことがあった。
- ・ 職員に意に沿わない行動があった場合には、激しい口調で罵倒したり、執拗に何度もくりかえし、休日、深夜に自宅まで電話するなどもあった。

- ・ また、会議など、他の職員の見ている前で、個人を罵倒しつるし上げにすることもしばしば見られた。
- ・ こうした激しい態度により、抵抗できない雰囲気、反対しても無駄だという雰囲気を作り出していた。
コンプライアンス意識の不足
- ・ センター長の強要があったとしても、医事課長らが不正行為に加担したことは否定できない。
- ・ 理を尽くした説得を続けたり、断固として指示を拒否するなどをせず不正に手を染めてしまったことは、コンプライアンス意識の不足と言わざるを得ない。
- ・ 上司への相談も不十分であり、また、内部通報制度の利用については、その存在が認識されておらず、全く機能していなかった。同制度の周知徹底が不十分だった。
ガバナンスの欠如
- ・ センター長が直接課長レベルと協議して実質的に物事を決定していた。
- ・ 副センター長、事務部長、幹部会議など、一部の者による暴走を監視・抑止する組織があったにもかかわらず、これが全く機能していなかった。
- ・ また、センター長の上位にある大学本部、学長、理事会等についても、茨城医療センター、および同センター長への管理監督が十分に行き届いていなかった。

(出典)学校法人東京医科大学、「東京医科大学茨城医療センターにおける診療報酬の不正請求について」、平成21年9月14日

(注)上記 不正行為の指示の部分は、図表 - 5 の上位管理者による単独事例として記述した箇所である。

本事例は、同大学茨城医療センターで申請していた「入院時医学管理加算」、「医師事務作業補助体制加算」及び「画像診断管理加算2」について、申請数値の算定が不適切だったというものである。

例えば「医師事務作業補助体制加算」の申請から取下げまでの経緯が、報告書に記載されている。

- ・ 平成20年4月上旬 センター長が医事課長に対して、医師事務作業補助体制加算の取得を厳命
医事課長はそのまま申請
- ・ 同年4月11日 申請書提出
- ・ 平成21年3月12日 医事課長が申請取下げを進言
センター長はこの提案を却下
- ・ 同年5月28日 大学本部理事長からセンター長に指示があり、申請を取下げ

3. 不正の手口

(1) 岐阜県の事例における不正の手口

不正の内容は、資金操作目的の会計不正、いわゆる資金のプールや裏金が分析対象団体30団体のうち16団体を占めていた(図表 - 4)。岐阜県の事例における不正の手口を記載したのが下表である。

図表 - 16 岐阜県の事例における不正の手口

旅費、食糧費、消耗品費、燃料費、印刷製本費、日々雇用の職員の賃金、会議室の使用料、タクシーの賃借料、修繕費、講師謝金などの架空請求により資金づくりが行われてきた。現地機関などでは、農産物等の売却代金を正規の収入として掲げずに保管するなどして資金づくりをした所属等もあった。

そのうち、大半は旅費によるものである。次が相当少なくなって食糧費によるものである。

(出典)岐阜県プール資金問題検討委員会、「不正資金問題に関する報告書」、平成18年9月1日

岐阜県の事例では、不正な経理による資金づくりが行われた背景には、正規の予算には計上できないが、官官接待費用、土産代、予算措置が講ぜられなかった備品等の購入費用等、当時の県の各所属の業務を遂行していくために必要と考えられていた費用を捻出する必要性があったこと、予算使い切り主義の予算執行が行われていたため、予算を年度内に使い切る必要があったことが背景として指摘されている。

また、上記のように大半は旅費を使って資金づくりが行われてきたが、このことは、現地機関等の方が旅費の予算が多く、不正な経理による資金づくりが容易であったことによる。他方本庁の主管課の方がこのような資金づくりが困難なことから、本庁主管課の庶務係から頼まれて現地機関の庶務係が不正な経理による資金を作り、これを本庁主管課に回すようなことをしていた部署もあったとされている。

(2) 聖マリアンナ医科大学の事例における不正の手口

聖マリアンナ医科大学の事例における不正の手口を記載したのが下表である。

図表 - 17 聖マリアンナ医科大学の事例における不正の手口

1. 不適正な経理処理は16研究課題、総額47,235千円であり、今後、所管庁により内容が検証されていく過程において、金額等が変わる可能性がありますことを申し添えさせていただきます。

2. 前学長の「商品券」の購入につきましては、その後の調査により、平成17年度に2,900千円の購入が判明し、平成15年度、平成17年度及び

平成18年度の厚生労働科学研究費より、総額11,850千円の「商品券」を購入しておりました。この「商品券」の購入にあたっては、業者から消耗品を購入したとする手書きの納品書の提出を受け、経理処理は消耗品の購入とし、実際には納品書と同額の「商品券」を購入したもので「書き換え」に該当するものであります。

3. 本学教授等3名による「預け金」につきましては、平成15年度私立大学等経常費補助金特別補助に係る、消耗品の支払26,000千円のうち22,319千円が「預け金」として翌年度の消耗品等の支払に充てられておりました。16年度にも118,040円の預け金がありました。

また、厚生労働科学研究費においても、平成15年度に9,931,750円、平成16年度に3,015,962円が「預け金」として翌年度の消耗品等の支出に充てられておりました。

(出典)学校法人聖マリアンナ医科大学、「公的研究費の不適正使用について」、平成21年3月4日

平成20年11月18日から同月21日にわたって実施された会計検査院の公的研究費に関する実地検査の結果、2件3名が関わる公的研究費の経理処理について、不適正な処理があるとの指摘を受けたのが、聖マリアンナ医科大学の不正発覚の発端である。

そのため、平成20年12月1日に調査委員会が発足され、平成15年度以降の公的研究費に係る研究者152名に対し、採択された研究課題及び受領した研究費について調査が実施された。

(3) 秋田県男女共同参画課の事例における不正の手口

秋田県男女共同参画課の事例における不正の手口を記載したのが下表である。

図表 - 18 秋田県男女共同参画課の事例における不正の手口

ア 会計事務処理の実態

(ア) 婦人会館の会計事務は、元会計担当者が一人で取り仕切っており、長年にわたり、事務局長や他の職員のチェックがないままに処理が行われていた。

(イ) 支払はほとんどが現金で行われており、また、資金管理はずさんであった。現金による出納処理が多いにもかかわらず、現金出納簿は作成されておらず、元会計担当者は、金庫の現金が少なくなれば事務局長の決裁を受けずに預金を引き出し、支払いに充てていた。

(ウ) 総勘定元帳の記帳は、月に数回程度まとめて行っており、1ヵ月以上経過してから処理されているものや、1年経過後に処理されているものもあった。このようなことが、記帳漏れや金額の誤記帳、収入金を支出に仕訳するなどの不適切な会計処理の原因の一つになったと考えられる。

(エ) これらの不適切な会計処理は、平成14年度及び平成17年度に行った実地検査でも指摘されている。なお、現在は改善されている。

(出典)秋田県男女共同参画課、「財団法人秋田県婦人会館の不明金問題
に関する実地検査について(概要)」、公表日の記載なし

本事例は、基本財産が1億円あるという前提で、平成4年度から平成16年度までの13年間で合計7,630万円の不明財産がある旨、公認会計士による事前調査で報告された事件である。

この不明金問題は、会計事務を30年以上の長期間にわたり、一会計担当者に任せきりにしていたこと、常勤の事務局長や他の職員の内部チェック機能が働かなかつたこと、及び、監事による会計監査は、銀行の残高証明書などの必要な書類を確認することもなく、形式的なものであったことを背景に発生した不正である。

(4) 数学検定協会の事例における不正の手口

数学検定協会の事例における不正の手口を記載したのが下表である。

図表 - 19 数学検定協会の事例における不正の手口

<p>(2) 当法人の理事が代表を務める日本数学検定協会株式会社(以下、数検株)に対する業務委託や賃料支払い、理事長が個人として保有する「数検」等の商標に対する使用料の支払いなど、理事と法人との間で利益が相反する取引が行われており、一層慎重かつ厳正な対応が求められていたにもかかわらず、そのような取引に関する適切な意思決定の仕組みが整備されておらず、十分な対応がなされなかった。 (途中省略)</p> <p>(4) 公益法人の株式保有は原則禁止されているにも関わらず、法人が100%の株式を保有する子会社「数検USA株」(注1)を米国に設立するなど、『公益法人の設立許可及び指導監督基準』等の法令順守に係る意識や取組が十分ではなかった。</p>
--

(出典)財団法人日本数学検定協会、「法人運営の改善経過について(報告)」、平成21年11月27日

(注)出典元には、理事長の実名が記載されているが、本事例分析ではこれらを「理事長」と記載している。

本事例は、数学検定協会とその理事長が代表を務める企業との、業務委託料、賃借料及び商標権利用料を利用した利益相反取引に関するものであることから、最上位者単独による不正に類する。

4. 不正発覚の発端

(1) 不正発覚の区分

分析対象団体30団体の不正発覚に関して分析した結果、不正発覚の発端は以

下のような七つに類型化することができる。

会計検査院や議会等からの指摘
マスコミ報道を受けての調査
外部からの通報
内部監査等による発見
後任人事に伴う調査
日常取引からの発見
内部からの通報や自主申告

分析対象団体の不正発覚の発端を集計してみると、そのうち11団体はその経緯を公表していない。公表している19団体のうち8団体は会計検査院など外部調査が発端である。内部監査、後任人事、日常取引が発端であった事例は、それぞれ1団体に過ぎない(図表 - 5 参照)。

30団体のうち11団体は不正発覚の発端を公表していないという結果は、研究報告第40号で上場会社30社のうち3社がプレスリリースでそれを記述していないのと対照的である。

また、本事例分析において、内部監査、後任人事、日常取引が発端であった事例がそれぞれ1団体であったのに対して、研究報告第40号の上場会社30社の場合、社内監査等による発見が6社、後任人事の際の発見が2社、日常取引での発見が4社と計10社であった。

(2) 会計検査院や議会等からの指摘

不正発覚の発端として、岩手県の場合は、会計検査院の検査結果及び県議会における指摘によるものであった。その事例を示すと下表のとおりである。

図表 - 20 会計検査院や議会からの指摘事例

<p>(1) 会計検査院の検査</p> <p>長崎県等において、事務費を業者に預ける、いわゆる「預け金」など不適切な事務処理が行われていた実態が平成18年頃から明らかになったことを受け、会計検査院では、都道府県における不適切な事務処理に係る国庫補助金の状況について、19年度末から20年度にかけ、全国的な調査を実施した。</p> <p>本県においても、平成20年2月18日から22日の間、平成14年度から18年度を対象とする会計検査院による会計実地検査が行われ、その際、調査官が直接、県の取引業者に出向き、業者帳簿(売上台帳等)と、県の支出関係書類とを照合した結果、県の支出関係書類における支出日、契約内容、納品日と、業者の帳簿における入金日、納入品目、納品日などに不突合があり、不適切な事務処理が判明した。</p>
--

(途中省略)

(2) 岩手県議会(平成20年9月定例会)における指摘等

事実公表の際に会期中であった平成20年9月定例会において、会計事務の不適切処理に係る決算特別委員会の集中審査が行われ、その審査を通じて、「農林水産部及び県土整備部においては、平成19年度に執行した旅費・賃金にも、18年度と同様な不適切な事例があると認められたことから、そうした事実関係の確認が必要である」として、平成19年度決算の認定が継続審査とされた。

(以下省略)

(出典)岩手県、「不適切な事務処理に関する全庁調査報告書」、平成20年11月27日

対象となった30団体の事例で最も多かった不正発覚は会計検査院による検査結果によるものであった。岩手県としても、これらの指摘等を踏まえ、平成20年10月27日から、需用費の執行状況について、本庁及び各出先機関を対象とする全庁調査を開始するに至った。

10月30日には、弁護士、公認会計士、税理士及び大学教員で構成される「需用費等調査検証委員会」を設置している。

(3) マスコミ報道を受けての調査

不正発覚の発端として、第一藍野学院の場合は、マスコミ報道によるものであった。その事例を示すと下表のとおりである。

図表 - 21 マスコミ報道を受けての調査事例

平成20年9月20日のTBSテレビ報道特集NEXTにおいて、本法人に係る、平成17年度決算において短期貸付金として計上した2億円の使途不明金報道がなされた。

この報道を受け、文部科学省より事実関係について調査を行い報告するよう指導があった。指導に従い、平成20年11月20日に第一回調査委員会が開催され、以降12回にわたり事実関係の調査を行い、平成21年1月26日に文部科学省に調査委員会報告書を提出したが、調査が不十分であるとの指摘を受けた。そこで再度調査を行い、平成14年の健康科学大学の設置許可申請の際に、借入金を寄付金に見せかけるなど設置財源に関する文部科学省への虚偽の申請が行われ、認可後、その事実を隠すため不適正な会計処理が繰り返される過程で、当該処理の一端が2億円使途不明金として表面化したという報告書を4月8日に文部科学省に提出した。しかし、この報告も原因と責任の所在が明らかになっていなかったことから、調査の必要性を指摘された。

(出典)学校法人第一藍野学院、「法人運営の改善について」、平成21年8月11日

第一藍野学院は、文部科学省に提出した調査報告書が2回にわたり調査不十分との指摘を受け、平成21年4月20日に外部調査委員会に調査を依頼し、平成21年6月30日に同委員会から報告書が提出された。

本事例は、外部調査委員会設置の重要性を示すものである。独立第三者であり、調査の専門家が公正な調査を実施することの重要性を示している。

(4) 外部からの通報

不正発覚の発端として、東京医科大学の場合は、外部（文部科学省）からの通報によるものであった。その事例を示すと下表のとおりである。

図表 - 22 外部からの通報事例

概要

文部科学省より、科学研究費補助金において本学研究者が「預け金」処理をしているとの通報があったことを受け、本学は調査委員会を設置し、過去5年間における科学研究費補助金について調査いたしました。その結果、不適切な経理処理の事実が判明いたしました。

(出典) 学校法人東京医科大学、「公的研究費の不適切使用について」、平成21年9月14日

文部科学省からの通報後、大学は弁護士や公認会計士の外部委員2名を含む8名から構成される調査委員会を設置した。調査の対象期間及び調査対象補助金は、平成15年度から平成19年度までの5年間に受領したすべての科学研究費補助金とした。

調査の結果、平成15年度から平成17年度の間取引業者1社に対して「預け金」として管理させた准教授ら5名、及び研究室の備品購入のため研究用消耗品の名目で伝票を作成させ「代替請求」した元教授1名の計6名で、総額4,781,817円の不適切な経理処理の事実が判明したというものである。

(5) 内部監査等による発見

不正発覚の発端として、調布市の場合は、内部監査等（監査委員による月例出納検査）によるものであった。その事例を示すと、下表のとおりである。

図表 - 23 内部監査等による発見事例

本件については、平成15年9月に実施した納税課職員の出張以後、監査委員の例月出納検査の指摘を端緒としている。

その経過については、市が作成した資料を引用し、紹介する。

『平成15年10月に行われた例月出納検査において、同年9月に納税課職員が遠隔地の滞納者に対する税の支払督促のため出張した旅費及び徴収実績について、説明を求められました。納税課で調査した結果、

出張した7班14人のうち、4班8人については、経路や交通手段の変更による精算処理の誤りが発見されたことから、監査委員にその内容を報告し、同年11月に精算すべき額として6万2,800円を戻入しました。このことは、平成19年6月20日付けの新聞で「職員8人旅費水増し受給」として報道されました。

報道後、平成15年度当時の調査メモが見つかり、再調査を行った結果、3班6人（先の4班のうちの2班を含む）については、
当初計画の交通手段である鉄道を使用せず、レンタカーを使用
2泊3日の予定を1泊2日で完了
2泊3日を1泊2日で完了し、うち1人は出張当日体調不良により出張せず

との事実が判明し、追加で精算すべき額は9万1,295円となりました。一方、納税課では、窓口で市税や証明手数料金の収納にあたり、本来収納すべき額との過不足、釣銭の過誤などによる入出金を、公金とは別に管理していたことが判明しました。

この金銭管理の記録は、平成8年度から始まっており、平成19年6月時点の現金残高は19万5,054円となっています。そのうちには、前述の旅費精算分である9万1,295円が含まれています。』

（出典）調布市、「公金不適正経理問題調査報告書」、平成19年10月

調布市は月例の出納検査が発覚の発端である。専門家を調査委員として調査を依頼するとともに、庁内に「公金不適正経理等再発防止対策チーム」を設置し、再発防止のための改善策等を検討することとした。

平成15年9月3日から5日に山梨県・静岡県に出張した班について、当初甲府からレンタカーを借りる予定が、経路の都合上、電車を利用せず調布からレンタカーを使用したケース、平成15年9月10日から12日の予定で栃木・群馬・埼玉県に出張した班について、2泊3日で回る予定を1泊2日で完了したケース、平成15年9月10日から12日の予定で千葉・茨城県に出張した班について、2泊3日で回る予定であったが、内1名が体調不良により出張せず、他の1名は1泊2日で完了したケースが判明した。

(6) 後任人事に伴う調査

不正発覚の発端として、笠岡市土地開発公社の場合は、後任人事に伴う調査によるものであった。その事例を示すと、下表のとおりである。

図表 - 24 後任人事に伴う調査事例

本年6月1日、土地開発公社へ派遣している市職員の人事異動が行われた。開発公社経理を担当していた前任の係長と後任の担当係長との事務引継ぎは、6月9日より断続的に開始された。断続的というのは、具体的な事務事例の度に実務を引き継いでいたためである。こうした中で6月30日（月）に、開発公社に係る将来負担比率を求める段階で、19年度決算書

に計上されている未収金7,400万余円がいつ納入になっているのかを調べたところ、決算書作成の3月31日より以前の3月25日に納入されていることが判明し、これでは未収金に計上されること自体がおかしいではないかということになり、前任者の係長に説明を求めたところ、当日（6月30日）午後4時から本人が早退し、以後、年次休暇を取り続ける状況となったことから、事務局で銀行等との内部調査を行った。

そうした一定の調査の元で使途不明金の疑いがあるとして、事務局長が7月16日に本人宅を訪問し、翌17日に本人を出勤させ、問いただしたところ、同日7月17日、不正行為を本人が認めたものである。

（出典）笠岡市土地開発公社事故調査委員会、「笠岡市土地開発公社に関する事故調査委員会報告書」、公表日の記載なし

（注）出典元には、経理担当係長職の実名が記載されているが、本事例分析ではこれを「前任の係長」あるいは「係長」と記載している。事務局長についても実名が記載されているが、これも「事務局長」と記載している。

前任と後任の経理担当係長が事務引継ぎを行っている過程で調査が行われ、前任者による使途不明金が発覚した。その金額は、上記の架空の未収金7,400万円に相当する額に上った。着服は、平成15年4月から平成20年5月までの6年にわたり計90回に及んだ。

本人からの供述によると、着服の手法は、実際の業務である土地支払代金や用地費冊子代や負担金等の支出命令書で事務局長等の支出決裁を受け、銀行窓口での支払伝票には、着服金額を上乗せして作成し、現金で引き出すというものであった。中には、全く支出命令なしで引き出しているものもあった。こうして払い戻した現金については、一つは協力者名義の口座に振り込み送金して着服する手法と、もう一つは窓口で受領した現金をそのまま着服するという二通りの手口により着服した。

（7）日常取引からの発見

不正発覚の発端として、国立大学法人名古屋大学（以下「名古屋大学」という。）の場合は、日常取引での発見によるものであった。その事例を示すと下表のとおりである。

図表 - 25 日常取引からの発見事例

平成19年9月に本学の教員が業者に検体検査を依頼したところ、当該業者から「預り金で処理するか？」と問われたため、他の関係教員に確認したところ、本学元教員から心当たりがある旨の申し出があり判明した。

（出典）国立大学法人名古屋大学、「研究費の不適切な会計経理に関する調

査報告について」、平成21年6月29日

組織の内部統制が有効に機能していれば、日常取引で不審なものを検出することができる。不審な点の洗い出しで不正を発見される。

本事例では、「預け金」に関与したことの無い教員が、他の教員との間で「預け金」を通じて外部共謀をしていた業者から聞き出した不審な発言内容が不正発覚の発端となっている。

(8) 内部からの通報や自主申告

不正発覚の発端として、早稲田大学の事例では、内部通報によるものであった。その事例を示すと下表のとおりである。

図表 - 26 内部からの通報事例

平成18年4月3日、学校法人早稲田大学（以下、「本学」という。）理工学術院教授のM氏について研究費の不適切な経理処理および研究室における指導上の問題に関する内部告発があった。これを契機に4月17日、これらの問題について理工学術院長、生命医療工学研究所所長、先端科学・健康医療融合研究機構事務局長から理事会へ要望書による調査依頼があった。
--

（出典）学校法人早稲田大学、「学校法人早稲田大学における公的研究費に係るアルバイト賃金の不正請求問題等に関する調査結果等についての報告」、平成18年6月23日

その後の大学の対応は、図表 - 10に記載されたとおりである。理事会は、リスク管理委員会規程や緊急事態発生時の対策本部設置要綱に基づいて、事件発覚の契機となった内部告発から3週間を経過した平成18年4月24日に、緊急事態発生時の対策本部を設け、その本部に調査委員会を設置し、事実解明の調査を開始した。

調査委員会は、実体のないアルバイト賃金の不正請求問題、物品を購入する際にM氏が関連したとされる業者との取引に不正の疑いがあるとの問題、及び当該業者との取引に係る事案について関係省庁への報告が行われなかった問題等について、関係者からの事情聴取及び取引会社への問合せ等の調査を行った。

また、不正発覚の発端として、宮崎県の場合は、自主申告によるものであった。その事例を示すと、下表のとおりである。

図表 - 27 自主申告事例

「県庁に裏金はありませんか」。平成19年1月23日、知事が幹部職員を前にした就任あいさつで職員に対し投げかけた言葉が、本県における不適正な事務処理の発覚する端緒となった。

知事のあいさつから約4ヶ月が経って、県の出先機関の一つである県立みやざき学園（児童自立支援施設）において、物品調達や金銭の取扱いに関する不適正な事務処理が存在していたことが発覚した。これは、知事の呼びかけを真摯に受け止めた同学園から、本庁の主管課である福祉保健部児童家庭課に報告があったことから判明したものである。福祉保健部による詳細な調査を経て、5月17日、県はこの事実を公表した。

不適正な事務処理の発覚を受け、県は直ちに全庁的な調査に着手する方針を固め、副知事をトップとする「不適正な事務処理に関する庁内調査委員会」を設置し（5月17日設置）、問題解決に向けた全庁的な取り組みに着手した。

（出典）宮崎県、「不適正な事務処理に関する全庁調査報告書」、平成19年9月5日

（注）出典元には、県知事の実名が記載されているが、本事例分析ではこれを「知事」と記載している。

宮崎県の事例で、知事の就任あいさつから不正発覚までの経緯は、以下のとおりである。更にその後の内部調査委員会や外部調査委員会の設置へと進むことになる（図表 - 1 参照）。

- 平成19年1月23日 知事の就任あいさつ
- 同年4月10日 4月の定期異動で赴任した県立みやざき学園の園長が、不適正な事務処理が行われていた可能性のある旨を主管課である児童家庭課に報告
児童家庭課は詳細の調査を園長に指示
- 同年5月8日 みやざき学園から「預け」等が行われていた旨児童家庭課及び福祉保健課に報告

内部調査委員会による不正調査の実施

1. 内部調査委員会の設置

(1) 内部調査委員会の設置までの経緯

県庁内に設置された調査委員会は庁内、大学内に設置された場合は学内など組織内の調査委員会の名称が異なってくるため、これらを総称し統一的に「内部」という表現を使うこととする。

図表 - 1 宮崎県の事例における内部調査委員会設置までの経緯

(1) 調査委員会の設置

庁内調査委員会及び庁内作業チーム

全庁調査を主体的に実施するとともに、不適正な事務処理が行われることとなった原因分析や再発防止策等を検討するため、副知事、総務部長及び会計管理者の3名で構成する「不適正な事務処理に関する庁内調査委員会（委員長：副知事）」を5月17日に設置した。

また、庁内調査委員会を実務的に補助する組織として、関係課で構成する「不適正な事務処理に関する庁内作業チーム」（チームリーダー：人事課長）を設置し、庁内調査委員会の指揮・監督のもと、調査報告の集計や内容の精査、関係者に対する事情聴取、現地調査、報告書のとりまとめなどの具体的な作業を担当した。

庁内調査委員会は、5月17日に第1回会議を開催し、全庁調査の実施について協議。以降、毎回の外部調査委員会の前に、外部調査委員会への諮問事項や報告事項について内容の事前審議等を行うとともに、庁内作業チームの作業状況に応じて随時開催した。

(出典)宮崎県、「不適正な事務処理に関する全庁調査報告書」、平成19年9月5日

(注)出典元には、委員長である副知事の名が記載されているが、本事例分析ではこれを「副知事」と記載している。

宮崎県の事例では、不正発覚後の内部調査委員会や外部調査委員会の設置、更に調査開始に至る動きは、以下のとおりである。いずれも同月内に着手・開始されていることが分かる。

- 平成19年1月23日 知事の就任あいさつ
- 同年5月8日 本庁内からの自主申告（みやざき学園）
同学園から児童家庭課及び福祉保健課に報告
- 同年5月9日 児童家庭課及び福祉保健課から人事課に報告
- 同年5月16日 人事課から知事に報告
- 同年5月17日 知事より記者発表
上記の庁内調査委員会設置
庁内調査委員会の第1回会議
知事による自主申告の呼びかけ

- 同年 5 月18日 県議会各派代表者会議でみやざき学園の不適切な事務処理について報告
副知事から全職員への自主申告を呼びかけるメール
- 同年 5 月21日 服務通知
- 同年 5 月31日 自主申告結果の公表
- 同年 5 月31日 外部調査委員会の設置

(2) 内部調査委員会の組織編成

千葉県事例では、内部調査委員会の組織編成の状況は下表のとおりである。本事例の場合、調査班は会計検査院対応の班と新たに発覚した公金詐取事件を契機として実施される全庁調査のための班から構成されている。

図表 - 2 千葉県の事例における内部調査委員会のチーム編成

<p>(1) 経理問題特別調査プロジェクトチームの設置</p> <p>会計検査院の検査により明らかとなった他道府県での経理処理の実態を踏まえ、平成20年10月23日に当時の知事から農林水産省及び国土交通省所管の国庫補助事業に係る事務費の経理処理について、総務部を中心に県独自の調査を実施するよう指示があった。</p> <p>これを受け、翌24日に「経理問題特別調査プロジェクトチーム」を立ち上げ、農林水産部及び県土整備部の経理処理に関する調査に着手した。</p> <p>チームリーダー：総務部行政改革監</p> <p>メンバー（6名）：総務課長、財政課長、管財課長、農林水産政策課長、県土整備政策課長、出納局長</p> <p>(2) 作業チームの設置</p> <p>農林水産省及び国土交通省の国庫補助事業に係る事務費の経理状況を調査するため「経理問題特別調査プロジェクトチーム」の下に、昨年11月、作業チームAを設置した。その後、会計実地検査が実施されたことから現在は会計検査院との対応に係る業務を行っている。</p> <p>また、公金詐取事件を契機に、本年3月から調査を行うこととした全庁調査（農林水産部・県土整備部を除く）について各所属へ指導をするとともに、状況に応じて実地調査を実施し、調査結果の取りまとめを行うため、「作業チームB」を本年4月に追加して設置した。</p> <p>作業チームA（10名）</p> <p>…会計検査院の調査に対応（20年11月設置、21年6月3名増員） 総務課行政改革推進室3名、出納局3名、農林水産政策課2名、 県土整備政策課2名</p> <p>作業チームB（11名）</p> <p>…全庁調査（会計検査対象所属を除く）について、各所属を指導するとともに、状況に応じて実地調査を実施し、調査結果の取りまとめを行う。（21年4月設置） 総務課行政改革推進室3名、出納局2名、各部主管課6名 （うち行政改革推進室2名と出納局1名はチームA・Bの兼務）</p>
--

（出典）千葉県、「経理問題特別調査結果報告書」、平成21年9月9日

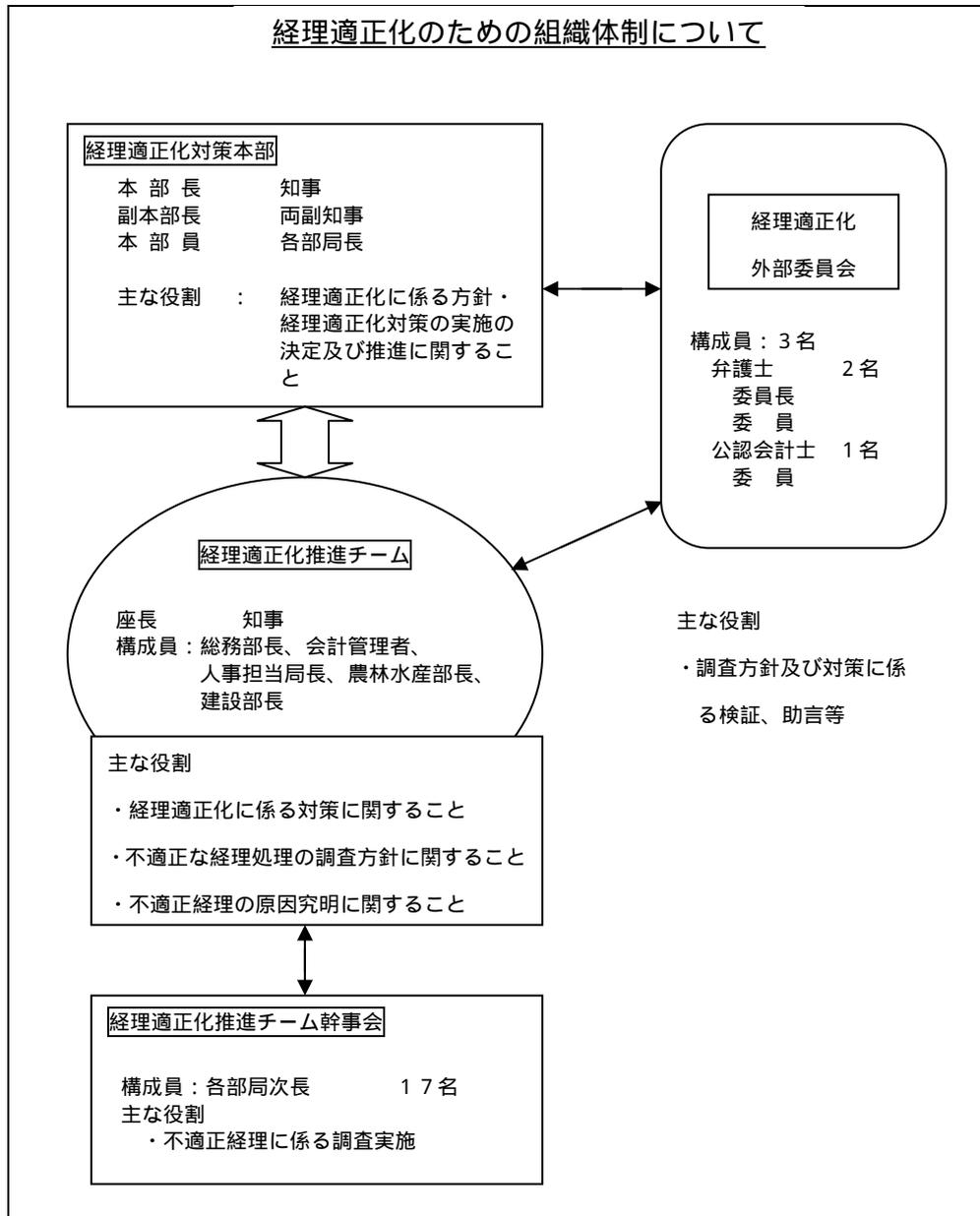
本事例の場合、都道府県における不適正な経理処理に係る国庫補助金等の状況について会計検査院検査が行われたことが、内部調査委員会設置の契機である。

さらに、その後平成21年には、農林水産部で不正な経理操作による公金搾取で県職員が詐欺罪で逮捕される事件があった。これを契機に同年3月から全庁調査が行われることになった。上記にある作業チームBは、全庁調査の際の各所属への指導と実地調査や調査結果の取りまとめを行っている。

その全庁調査は、知事部局の135所属と行政委員会等の48所属の計183所属が対象に行われた。

行政組織が不正調査を行う場合、実施する組織とそれを指導監督する組織、さらにはこれらを監視・検証する組織に区分される。これらの関係に関して、愛知県の事例を示すと、下表のとおりである。

図表 - 3 愛知県の事例における内部調査委員会と外部調査委員会との関係



(出典) 愛知県、「不適正な経理処理に関する全庁調査報告書」、平成21年2月26日

愛知県では、不正調査のチーム編成を上図のように図表化している。実際に不正調査を行う内部調査チーム、その上位組織、外部調査委員会といった組織の目的や相互の関係がまとめられている。各開催要綱に目的と所掌事務の範囲が定められている。これらの要綱によって、それぞれの目的や役割が分かる。具体的には、以下のとおりである。

経理適正化対策本部

目的

愛知県における経理適正化に関する取組を、全庁的な体制のもとで総合的に推進するため、経理適正化対策本部を置く。

所掌事務

本部は、必要に応じ経理適正化外部委員会の助言を受け、次に掲げる事項について決定し、これを推進するとともに、経理適正化推進チームを指揮する。

- (a) 経理適正化に係る方針に関すること
- (b) 経理適正化対策の実施に関すること
- (c) その他、経理適正化に係る重要事項に関すること

経理適正化推進チーム

所掌事務

推進チームは、次の各号に掲げる事項を所管する。

- (a) 経理適正化に係る対策に関すること
- (b) 不適正な経理処理の調査の方針に関すること
- (c) 不適正経理の原因究明に関すること
- (d) その他経理の適正化に関すること

経理適正化外部委員会

目的

愛知県における経理の適正化を推進するため、外部の有識者で構成する「経理適正化外部委員会」を開催し、信頼性及び客観性を確保すること

所掌事務

- (a) 前条の目的を達成するため、次の各号に掲げる事務を所掌する
- (b) 不適正な経理に関する調査の検証
- (c) 不適正な経理の再発防止等に向けた提言
- (d) その他経理の適正化に関すること

(3) 内部調査委員会の目的

下表は、内部調査委員会の目的に関する山形県の事例である。

図表 - 4 山形県の事例における内部調査委員会の目的

本県における公金管理の取扱実態を把握し、県民に対する説明責任を果たすことにより、県政に対する県民の信頼を確保すること。

(出典)山形県(公金管理実施調査班)、「公金管理の取扱実態に関する実地調査結果報告書(附:公金管理実地調査検証委員会の意見)」、平成19年6月18日

何の目的で調査をするのか、誰に説明するのか、誰のために不正の再発防止を図るのが本事例分析を通じて判然としないのが現状である。図表 - 1 で示した根本課題が社会的にも十分に議論されていないことが原因と考えられる。

不正が発覚したことにより調査チームを編成した旨の記載はあるが、調査を実施し、再発防止の対策を検討して、これらを公表するという一連の作業が、だれのために、何に問題があったためで、調査を実施し公表することが何の効果을期待しているのかについての記載は少ない。

上記の山形県の事例を含め30団体の事例に関して、内部調査委員会の目的に関するキーワードを探ってみると、以下ようになる。

公金管理
国民や県民への説明責任
国民や県民からの信頼の確保、信頼の回復
透明性の確保

(4) 内部調査委員会の実施要領の作成

行政組織が内部調査委員会を設置する場合、実施要領を予め作成するケースが多い。下表は山形県の事例である。

図表 - 5 山形県の事例における内部調査実施要領

公金管理の取扱実態に関する実地調査実施要綱
第1条 趣旨
第2条 調査班の設置
第3条 調査班の所掌事務
第4条 調査班の組織
第5条 調査班の会議
第6条 調査チーム
第7条 調査結果の報告
第8条 公金管理実地調査検証委員会
第9条 庶務
第10条 委任
附則
この要綱は、平成19年1月10日から施行する。

(出典) 山形県(公金管理実施調査班)、「公金管理の取扱実態に関する実地調査結果報告書(附:公金管理実地調査検証委員会の意見)」、平成19年6月18日(項目のみ抜粋)

本事例の場合、実際に調査を実施する組織、いわゆる内部調査委員会に相当する組織として公金管理実地調査班、外部調査委員会に相当する組織として公

金管理実地調査検証委員会を設置している。

公金管理実地調査班に班長が置かれ、班長の下、実地調査を行うための実地調査チームが組織されている。

本事例では不正調査を平成18年11月に開始した。所属長が状況を把握することを目的とした基礎調査がこの時期に行われた。調査班による本格的な実地調査は平成19年1月から始まる。それに際して、同年1月10日を施行日とする上記の実地調査実施要綱を作成されている。

2. 内部調査委員会による調査実施

(1) 内部調査委員会の調査対象期間

分析対象団体30団体が調査の対象とした期間は過去何年分かを集計したところ、公表資料にその記載がない事例が6団体あった(図表 - 9 参照)。公表されている団体で最も多かったのは、過去2年～5年分で10団体、過去5年超が10団体であった。

調査対象期間を過去何年分にするか、その判断の経緯を示したのが、下表の宮崎県の事例である。

図表 - 6 宮崎県の事例における調査対象期間の決定

不適正な事務処理に関する金額を確定するためには、県の支出関係書類等による突合が不可欠であるが、県における会計書類の保管期間は文書取扱規程により5年間と定められており、平成13年度以前の状況の詳細な把握は極めて困難と判断されることから、調査対象期間は平成14年度から平成19年度までとした。

なお、預けがいつから行われていたか等、過去の経緯については、退職者も含めた過去5年間の在籍職員全員への事情聴取などにより、可能な限り把握に努めた。

(出典)宮崎県、「不適正な事務処理に関する全庁調査報告書」、平成19年9月5日

内部調査委員会が調査の対象とする期間については、不正が行われてからそれが発覚するまでということになるが、実際には状況によって様々である。宮崎県の場合、会計書類の保管期間の制約があることを理由に、平成14年度から平成19年度までの期間を調査対象期間とした。

事例によっては、相当長期間不正が行われていたと推測される場合でも、文書取扱規定における文書保存期間を調査対象期間とする場合や、会計検査院の検査対象期間や県議会の指摘によって期間を決定する場合などがある。

30団体の事例の中で最長は、11年間であった。単年度のみ調査も比較的多くみられた。

(2) 内部調査委員会の調査対象選定

不正が発覚したとしても、その非営利組織全体の調査を行うわけではない。適切な判断の下で、調査対象を限定することになる。下表は公立大学法人大阪府立大学（以下「大阪府立大学」という。）の調査対象選定の事例である。

図表 - 7 大阪府立大学の事例における調査対象の選定

不適正な会計処理による現金の捻出につながる可能性のある次の経費（合計約53,900件）を対象とした。

調査対象経費

- ・ 雇用関係（非常勤職員人件費 約4,800件）
- ・ 旅費関係（旅費交通費 約13,700件）
- ・ 物件費関係（消耗品費、備品費、印刷製本費、保守・修繕費、報酬・委託・手数料等 約35,300件）

（出典）公立大学法人大阪府立大学、「平成17年度の会計処理に係る調査報告書」、平成19年 8 月

調査対象となる機関や費目・科目の選定基準は様々である。また、調査を進めてゆく過程で、その範囲も変わる場合もある。

本事例の場合のように、納入業者に対しても調査を行っていたが、当初は、文具・事務機器、医薬品、タクシー等、自主申告で不適正な取引が判明した業種のみを対象としていながら、不適正な取引を根絶するために、徹底した調査が必要と判断し、最終的にはすべての入札参加資格登録業者の県内事業所を対象とした事例もある。

(3) 内部調査委員会の調査手続

非営利組織においても実施する調査手続は、研究報告第40号で記述した社内調査委員会が実施する調査手続と大きな差はない。一般的には、帳簿や資料の精査、現物確認、内部ヒアリング、外部ヒアリング、システム監査である（図表 - 8 参照）。下表は、内部調査委員会が実施する調査手続に関する岩手県の事例である。

図表 - 8 岩手県の事例における内部調査手続

- | | |
|---|---|
| ア | 対象年度における需用費の「実務担当者」及び「総括担当者（係長等）」への聴き取り調査 |
| イ | 業者への訪問調査 |
| ウ | 不適切な事務処理があった場合の業者からの資料収集 |
| エ | 業者からの資料と該当部局等の保存資料（支出関係書類）の突合 |

オ 発生原因、再発防止、預け金管理等に関する追加聴き取り

(出典)岩手県、「不適切な事務処理に関する全庁調査報告書」、平成20年11月27日(抜粋)

本事例は、記載内容を抜粋したものである。実際には調査手続に関して詳細な記載がなされている。岩手県の場合、会計検査院の検査対象年度と県議会の指摘を踏まえ、平成14年度から平成20年度までの期間を対象期間とし、この期間の需要費を調査対象とした。対象機関を、知事部局、医療局、企業局、議会事務局、県教育委員会、選挙管理委員会事務局、人事委員会事務局、監査委員事務局、労働委員会事務局、収用委員会事務局及び海区漁業調整委員会事務局の11機関であった。

アの聴き取り調査は、需用費の執行に関わる所属の現所属長等が、平成14年度から20年度までの担当者(延べ5,891人)に対して実施した。

イの業者への訪問調査は、会計検査院による会計実地検査等において、不適切な事務処理に該当する取引があった事務用品業者43社に対して行われた。

ウ及びエに関しては、該当する業者(上記の43社以外の業者も含む。)から収集した納品書(控)や売上台帳など必要な帳簿類の資料を、不適切な事務処理の存在が認められた各所属において、県の支出関係書類における支出日、契約内容、納品日と、業者から収集した資料における入金日、納入品目、納品日などを突合し、県の支出内容と業者の納品内容との対比表を作成している。

また、下表は、内部調査委員会が実施する調査手続に関する千葉県的事例である。

図表 - 9 千葉県の事例における内部調査手続

書面調査に加えて、全庁調査対象183所属のうち91%に当たる計166所属に対する実地調査を実施し、各所属が行った調査内容の現地での検証と併せて、管理職員及び担当者に公金を扱うことの重要性について啓発を行った。

なお、書面調査により確認すべき対象が少ない所属については、実地調査を省略した。

実施所属

ア 知事部局：125

(本庁47、出先機関78)

イ 行政委員会等：41

(教育庁27、出納局1、議会事務局5、選挙管理委員会事務局1、監査委員事務局2、人事委員会事務局2、労働委員会事務局2、収用委員会事務局1)

内容

ア 調査の趣旨説明

イ 所属の状況確認(書類の保存状況、所属における経理処理の流れの

確認等)

- ウ 調査票の記載内容確認(備品類の現物確認等)
- エ プール金状況調査(調査方法、記載根拠資料の確認等)
- オ 現金等保有状況調査(調査方法、記載根拠資料の確認等)
- カ 需用費以外の費目に係る調査の確認(調査方法、記載根拠資料の確認等)
- キ 不適正処理の発生原因、所属における改善策、要望等の聴取

(出典)千葉県、「経理問題特別調査結果報告書」、平成21年9月9日

図表 - 2でも記載したように、千葉県の調査の概要を時系列で示すと、以下ようになる。上記166所属に対する実地調査は、作業チームBによって行われたものと考えられる。

- 平成20年10月 経理問題特別調査プロジェクトチーム設置
農林水産省及び国土交通省所管の国庫補助事業に関わる事務費の経理処理について、農林水産部及び県土整備部の調査に着手
- 同年11月 経理問題特別調査プロジェクトチームの下に作業チームA(10名)を設置
このチームは会計検査院の調査に対応し県の独自調査として実施
- 平成21年4月 公金詐取事件を契機に調査を行うこととした全庁調査(農林水産部及び県土整備部を除く)のため、各所属への指導と実地調査、調査結果の取りまとめのために作業チームB(11名)を設置
全庁調査の対象は183所属に及ぶ(135の知事部局と48の行政委員会等)

(4) 内部調査委員会の調査実施期間

内部調査にどれだけの期間を要したのかについて、分析対象団体30団体のうち14団体については、その記載がなかった(図表 - 10)。本事例分析では、3か月超6か月以下というものが6事例と最も多かった。

不正の内容や規模、複雑さによって調査に必要な期間は様々であると考えられるため、この集計結果が妥当かに関して断言はできない。なお、不正調査結果を適時開示しなければならない上場会社の場合、研究報告第40号での集計結果では、分析対象会社30社の7割が調査を3か月以内に終わっている。この集計結果と比較すると、非営利組織における内部調査の短期化が望まれる。

内部調査委員会の調査実施機関に関して滝川市教育委員会の事例を示したが、下表である。

図表 - 10 滝川市教育委員会の事例における調査実施期間

3. 調査の経過	
表4 発覚以降の主な調査の経過	
月 日	経 過 内 容
03月19日	体育協会事務局長と副主幹(市業務従事者)が体育協会副会長に報告し、体育協会では前常務理事、関係職員から事情聴取し、事務・会計処理の調査を開始した。
03月20日	市と市教委が前常務理事から事情聴取を行った。
03月28日	体育協会が内部調査委員会を設置した。
03月30日	体育協会内部調査委員会が体育協会職員から事情聴取を行った。
(途中省略)	
09月15日	監査委員から体育協会の特別監査の報告について市長に送付された。 教育委員会は、体育協会に監査結果報告に基づく改善計画の提出を求めた。
09月17日	教育委員会議で教育委員会事務局職員の懲戒処分を決定した。その結果について市長に報告した。

(出典)滝川市教育委員会、「財団法人滝川市体育協会における不適切な事務処理に関する調査報告書」、平成21年9月23日

滝川市教育委員会が実施した調査日程の記載は比較的詳細である。調査を実施した期間は6か月で、その期間のうち23日間について、その実施内容を具体的に記載している。

調査対象と調査の内容は、以下の四つの項目である。

スケートリンク事業関係とサイクリングターミナル事業関係の不正経理において、誰がどのように不正経理により現金をねん出したかについて調査を実施

帳簿書類、支出証拠書類等を確認し、不正経理金額について調査を実施
再発防止に向けての改善策を検討

調査の中で判明した新たな不適切な事務処理等について調査を実施

3. 内部調査委員会の調査結果

(1) 不正の影響額

分析対象団体30団体の集計結果では、不正の影響額に関して8団体が公表をしていない(図表 - 6 参照)。不正の影響額を公表する場合、様々な形式がある。分析対象団体の事例を比較してみると、概ね以下のような形式をとっている事例が多い。

部署別
 年度別
 不正の手口別
 実地調査の結果別
 以下は、その開示形式に関する宮崎県の事例である。

図表 - 11 宮崎県の事例における不正の影響額の開示

(1) 不適正な事務処理の調査結果総括表（所属別詳細は資料編参照）
 「預け」の状況

（単位：所属、円）

	所属数	H14.4.1 当初残高 A	H14～19 入金総額 B	H14～19 預け総額 A+B	H14～19 使用総額 C	H19.8.31 現在高 A+B-C
知事部局	47	37,225,871	250,058,423	287,284,294	283,160,078	4,124,216
地域生活局	1	5,523,306	93,091,191	98,614,497	98,614,497	0
福祉保健部	17	5,858,497	33,700,888	39,559,385	37,371,861	2,187,524
農政水産部	21	22,692,670	106,246,455	128,939,125	127,479,768	1,459,357
県土整備部	8	3,151,398	17,019,889	20,171,287	19,693,952	477,335
教育委員会	6	16,181,523	9,141,439	25,322,962	24,110,552	1,212,410
県警本部	3	2,421,735	2,171,168	4,592,903	4,360,109	232,794
計	56	55,829,129	261,371,030	317,200,159	311,630,739	5,569,420
中間取りまとめ	54	45,032,996	201,526,357	246,559,353	241,083,047	5,476,306
中間取りまとめ からの増減	2	10,796,133	59,844,673	70,640,806	70,547,692	93,114

「書き換え」の状況

（単位：所属、円）

	所属数	書き換えのみ 実施		書き換え総額 (H14～19)
		書き換えのみ 実施	預け・書き換え 両方実施	
知事部局	34	12	22	53,067,393
福祉保健部	8	1	7	30,736,743
環境森林部	1	1	0	58,275
商工観光労働部	1	1	0	198,450
農政資産部	19	7	12	19,733,009
県土整備部	5	2	3	2,340,916
県議会事務局	1	1	0	199,110
計	35	13	22	53,266,503

「不適正な現金等」の状況

（単位：所属、円）

	所属数	H14.4.1 当初残高 A	H14～19 入金総額 B	H14～19 預け総額 A+B	H14～19 使用総額 C	H19.8.31 現在高 A+B-C
知事部局	11	2,393,884	1,303,124	3,697,008	1,776,292	1,920,716
病院局	2	118,538	266,199	384,737	383,496	1,241
計	13	2,512,422	1,569,323	4,081,745	2,159,788	1,921,957

（出典）宮崎県、「不適正な事務処理に関する全庁調査報告書」、平成19年9月5日

事例によっては、調査対象期間の不正の総額のみを記載しているものもあるが、本事例では、不正の影響額を不正の手口ごとにまとめている。

(2) 内部調査委員会の調査報告書

内部調査委員会が取りまとめる調査報告書の構成は、事例によって様々である。下表は、滝川市教育委員会の事例である。

図表 - 12 滝川市教育委員会の事例における内部調査委員会調査報告書構成

はじめに
1. 概要
2. 発覚
3. 調査の経過
4. 調査対象
5. 調査方法
6. 現金ねん出の方法
7. 使途
8. 動機
9. 再発防止と改善
10. 返還
11. その他調査事項
12. 関係職員の処分

(出典)滝川市教育委員会、「財団法人滝川市体育協会における不適切な事務処理に関する調査報告書」、平成21年9月23日

本事例では外部調査委員会は設置されていないため、内部調査の結果のみの報告になっており、比較的一般的な構成になっている。

下表は、内部調査委員会の報告書構成に関する宮崎県の事例である。宮崎県の場合、外部調査委員会が設置されており、内部調査委員会と外部調査委員会の調査結果を県知事名で公表している。

図表 - 13 宮崎県の事例における内部調査委員会調査報告書構成

1 問題の発覚と経緯
(1) 問題発覚までの経緯
(2) 自主申告の呼びかけ
(3) 全庁調査の実施
2 全庁調査の概要
(1) 調査委員会の設置
(2) 調査の進め方
3 全庁調査の結果

- (1) 不適正な事務処理の調査結果総括表
- (2) 物品購入に係る「預け」について
- (3) 物品購入に係る「書き換え」について
- (4) 「預け」又は「書き換え」に関与した所属・取引事業者数
- (5) 「不適正な現金等」について
- (6) 使途の分析
- 4 不適正な事務処理発生の背景と原因分析
 - (1) 職員の意識
 - (2) 物品の調達・管理
 - (3) 予算の執行管理
- 5 再発防止策
 - (1) 職員の意識改革
 - (2) 物品調達システム
 - (3) 予算執行システム
 - (4) 指導・検査、監査体制
 - (5) その他の対策
- 6 職員等の責任
 - (1) 基本的考え方
 - (2) 職員等による返還について
 - (3) 不適正な現金等の処理について
 - (4) 職員の処分等について
- 7 外部調査委員会の指摘、提言等及び活動状況
 - (1) 外部調査委員会の指摘、提言等
 - (2) 外部調査委員会の活動
- (資料)

(出典)宮崎県、「不適正な事務処理に関する全庁調査報告書」、平成19年9月5日

宮崎県の内部調査報告書は、「不適正な事務処理に関する全庁調査報告書」というタイトルである。冒頭で「はじめに」として県知事のコメントが付され、次に外部調査委員会委員長総括として外部調査委員会委員長のコメントが付されている。

本文は、上記のように「1 問題の発覚と経緯」から「6 職員等の責任」までが内部調査委員会の調査結果の報告である。それに「7 外部調査委員会の指摘、提言等及び活動状況」として、外部調査委員会の調査状況と提言が掲載されている。なお、千葉県の事例も同様の構成になっている。

なお、「7 外部調査委員会の指摘、提言等及び活動状況」の次に「(資料)」とある。本事例分析で入手した調査報告書の目次に、下記の資料名が記載されているが、現物が添付されていない。そのため、具体的な記述内容については不明である。

不適正な事務処理に関する外部調査委員会設置要綱
不適正な事務処理に関する庁内調査委員会設置要綱
不適正な事務処理に関する調査事業者数の集計表
全庁調査結果集計表
不適切用途分の返還について
自主申告発表資料（平成19年5月31日）
中間取りまとめ発表資料（平成19年7月18日）
職員意識調査結果
中間取りまとめからの変更点

(3) 内部調査委員会調査報告書の付記事項

不正調査は、時間的な制約や調査チームに投入する人員数の制約など様々な制約の中で実施される。分析対象団体30団体の内部調査委員会が公表した調査報告書を分析したが、こういった不正調査実施上の困難性や制約について付記事項が記載されている事例は少なかった。以下は内部調査委員会報告書に記載された付記事項に関する秋田県男女共同参画課の事例である。

図表 - 14 秋田県の事例における内部調査委員会調査報告書の付記事項

今回の実地検査は、婦人会館に現存する簿冊や通帳などを可能な限り調べたものである。その結果をまとめると次のとおりであり、証拠書類に基づく実態解明はこれ以上困難であると思われる。

- ・ 資金が不足する都度、預金を取り崩し、ほとんどの支払いが現金で行われていたにもかかわらず、現金の出納を示す書類がないこと
- ・ 元帳の記帳や証拠書類の整理が極めてずさんであったこと
- ・ 公認会計士が指摘したとおりデタラメな決算書が作成されていたこと
- ・ 元職員等関係者から事情聴取を行っても、記憶があいまいで事実解明につながるような回答はなかったこと
- ・ 16年度の用途不明金についても、具体的な説明がなかったこと

(出典)秋田県男女共同参画課、「財団法人秋田県婦人会館の不明金問題に関する実地検査について(概要)」、公表日の記載なし

調査実施期間、調査チームの人員数、資料収集の可能性、当事者の協力などにおいて調査の限界がある。そのような場合、上記のような調査の現状が付記されることになる。

外部調査委員会による不正調査の実施

1. 外部調査委員会の設置

(1) 外部調査委員会の設置

岩手県では、「需用費等調査検証委員会」という名称の外部調査委員会を設置している。この委員会は外部の有識者で構成されている。具体的な構成員は、次項の図表 - 2 に記載されたとおりである。

図表 - 1 岩手県の事例における外部調査委員会設置

(1) 需用費等調査検証委員会の設置

需用費の調査等に関して、次の事項の審議・確認等を行うため、外部の有識者で構成する「需用費等調査検証委員会」を、平成20年10月30日に設置した。

- ア 需用費の執行に関する不適切な事務処理（「預け金」「差替え」「一括払い」「年度越え」「先払い」「前年度納品」）に係る「預け金」等の用途を含めた具体的事実関係の確認
- イ 需用費に関する不適切な事務処理の発生の経緯（平成13年度以前の不適切な事務処理の存否等）、発生原因等の確認
- ウ 再発防止対策
- エ 農林水産部・県土整備部において、国庫補助金を充当して平成19年度に執行した賃金・旅費に係る国庫補助対象範囲についての県の整理状況の確認

（出典）岩手県、「不適切な事務処理に関する全庁調査報告書」、平成20年11月27日

分析対象団体30団体の事例の中には、調査委員会の設置状況について不明なものが1団体ある。残り29団体のうち外部調査委員会が設置されていない団体が11団体ある。外部調査委員会を設置した18団体のうち5団体は外部委員と内部者の混成型であった（図表 - 7 参照）。

また、本事例では外部調査委員会と総称しているが、実際には、岩手県の場合は上記のように「需用費等調査検証委員会」、山形県の場合は「公金管理実地調査検証委員会」、愛知県の場合は「経理適正化外部委員会」など呼称は様々である。

(2) 外部調査委員会の構成員

分析対象団体30団体の中で外部調査委員会を設置していない団体が11団体あった。また、設置はしていても委員構成についての記載のない団体が10団体あった。残り9団体のうち8団体では、公認会計士が委員として選任されていた（図表 - 11 参照）。

公認会計士が外部調査委員会の委員として選任される場合について第 4 章では更に詳述するが、ここでは岩手県の外部調査委員会設置の事例を記載する。

図表 - 2 岩手県の事例における外部調査会の構成

【委員会の構成】（委員長、副委員長以外は五十音順、敬称略）		
職名	氏名	現職
委員長		弁護士（元岩手弁護士会会長）
副委員長		公認会計士・税理士
委員		税理士
委員		岩手県立大学総合政策学部准教授
委員		岩手大学人文社会科学部准教授

（出典）岩手県、「不適切な事務処理に関する全庁調査報告書」、平成20年11月27日

（注）出典元の報告書には委員名が実名で記載されているが、本事例分析ではこれを伏せて記載している。

岩手県の事例では、「需用費等調査検証委員会」と称する外部調査委員会が設置され、上表のように5人の委員が選任された。委員長は弁護士、副委員長は公認会計士、3名の委員のうち1名は税理士、残り2名は大学の准教授である。大学教授や准教授が選任された事例は、分析対象団体30団体の中で岩手県と名古屋市の2団体であった。

(3) 外部調査委員会委員の選任基準

外部調査委員会の構成員を選任するのは不正調査を実施する当該非営利組織である。分析対象団体30団体の多くは、外部調査委員会を設置した旨あるいは選任した旨の記載にとどまり、選任に際して、特に選定要件や選定基準を記載していない。委員選任の基準を記載している事例として千葉県を下表に記載する。

図表 - 3 千葉県の事例における外部調査委員会委員選任の要件

<p>「千葉県経理問題特別調査外部審査委員会」の設置と検証作業 本県における経理処理について、透明性の確保や県民に対する説明責任を果たすとともに、客観的かつ公正な第三者の立場から県の内部調査を検証し、再発防止策等への助言をいただくため、平成21年7月28日に設置した。</p>

委員は、法務や経理に高度の専門的知識と優れた見識を有する弁護士3名、公認会計士1名の合計4名で構成した。

(出典)千葉県、「経理問題特別調査結果報告書」、平成21年9月9日

外部調査委員会の選任基準については、委員の選定過程を詳細に記述する必要はないが、外部者であり、独立・第三者の立場の専門家である旨、あるいはその点を配慮して選定した旨の記述は必要であろうと考えられる。

(4) 外部調査委員会の目的

以下は、外部調査委員会の目的に関する山形県の事例である。

図表 - 4 山形県の事例における外部調査委員会の目的

検証委員会

調査の信頼性を確保するため、外部有識者3名で構成する公金管理実地調査検証委員会を設置した。

検証委員会は、次に掲げる事務を行った。

調査対象及び調査手法等に係る意見及び助言に関すること。

調査結果等の検証等に関すること。

その他実地調査に関すること。

(出典)山形県(公金管理実施調査班)、「公金管理の取扱実態に関する実地調査結果報告書(附:公金管理実地調査検証委員会の意見)」、平成19年6月18日

外部調査委員会設置は、客観的かつ公正な第三者の立場から内部調査を検証することによって、調査の信頼性を確保することにある。事例の中には、外部調査委員会が実際に不正調査を行うものもあるが、多くの場合、外部調査委員会の目的は、内部調査委員会が実施する調査の検証・助言業務である。必要に応じて実地に調査も行っている。具体的には、分析対象団体30団体の事例をみると、外部調査委員会の目的は概ね以下のとおりである。

調査対象、調査対象期間、調査手続に関する意見や助言

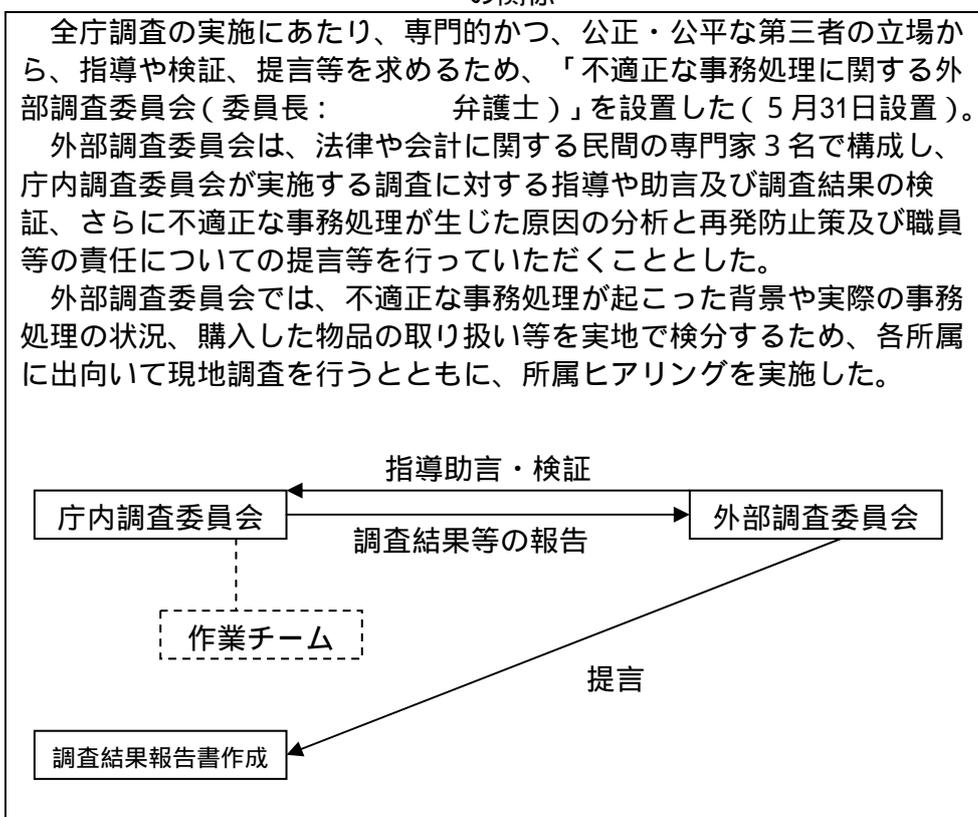
調査結果等の検証

実地調査の実施

再発防止策等の助言

宮崎県の事例では、不正調査や調査結果報告書作成における外部調査委員会の役割が図示されている。

図表 - 5 宮崎県の事例における内部調査委員会と外部調査委員会の関係



（出典）宮崎県、「不適正な事務処理に関する全庁調査報告書」、平成19年9月5日

（注）出典元の報告書には外部調査委員会の委員長が実名で記載されているが、本事例分析ではこれを伏せて記載している。

宮崎県の場合、外部調査委員会の役割は、内部調査委員会からの調査結果等の報告を受けての指導助言と検証にあることが分かる。指導助言の対象は以下の点についてである。

- 内部調査の進め方
- 不適切な事務処理の原因分析
- 再発防止策
- 職員の責任

(5) 外部調査委員会の設置要綱の作成

行政組織が外部調査委員会を設置する場合、設置要領を予め作成するケースが多い。下表は山形県の事例である。

図表 - 6 山形県の事例における外部調査委員会設置要綱

公金管理実地調査検証委員会設置要綱 第1条 設置の趣旨 第2条 所掌事務 第3条 委員 第4条 委員長 第5条 会議 第6条 庶務 第7条 委任 附則 この要綱は、平成19年1月10日から施行する。
--

(出典)山形県(公金管理実施調査班)、「公金管理の取扱実態に関する実地調査結果報告書(附:公金管理実地調査検証委員会の意見)」、平成19年6月18日(項目のみ抜粋)

前章で記述したとおり、山形県は不正調査を平成18年11月に開始した。基礎調査を経て、調査班による本格的な実地調査は平成19年1月から始まるが、それに際して、外部調査委員会を設置するとともに、同年1月10日を施行日とする公金管理実地調査検証委員会設置要綱を作成した。

本事例の場合、外部調査委員会である公金管理実地調査検証委員会の所掌事務は、当該設置要領によると以下のとおりである。なお、外部調査委員会の委員も、必要に応じて実地調査に同行するとしている。

状況把握調査(公金管理の取扱実態を把握するため実施する各所属における内部調査をいう。)を踏まえ実施する実地調査の調査対象及び調査手法等に係る意見及び助言に関すること。

実地調査に係る調査結果等の検証等に関すること。

実地調査に係るその他事項に関すること。

2. 外部調査委員会による調査実施

(1) 外部調査委員会の調査手続

以下は、外部調査委員会が実施した調査手続に関する岩手県の事例である。

図表 - 7 岩手県の事例における外部調査委員会の調査手続

月 日	内 容
11月7日	第1回需用費等調査検証委員会 【議事】 (1) 説明事項 会計検査院の指摘による国庫補助金に係る事務費の不適切な経理について

	て 需用費の執行状況全庁調査の実施及び需用費等調査検証委員会の設置について 岩手県における物品購入事務の流れについて (2) 協議事項 需用費の執行に関する不適切な事務処理の調査確認について 不適切な事務処理が発生した経緯について
11月19日 ～ 11月21日	委員による検証 県が保管している支出関係書類と当該支出に係る業者資料（納品書（控）、元帳等）の突合作業により、県が作成した対比表等について、拳証資料（業者資料等）を含めて、確認
11月25日	第2回需用費等調査検証委員会 【議事】 (1) 不適切な事務処理に関する全庁調査結果について (2) 不適切な事務処理に関する全庁報告書（案）について

（出典）岩手県、「不適切な事務処理に関する全庁調査報告書」、平成20年11月27日（抜粋）

本事例の場合、外部調査委員会である「需用費等調査検証委員会」の実施する調査の主たる手続は、県が保管している支出関係書類と当該支出に係る業者資料（納品書（控）、元帳等）の突合作業により、県が作成した対比表等について、拳証資料（業者資料等）を含めて、確認することであった。この手続は平成20年11月19日から21日にわたって実施された。

(2) 外部調査委員会の調査期間

外部調査委員会が設置されていない団体が11団体ある。設置している事例の中でも調査に要した期間を記載していない事例が6団体ある。残り13団体の中の11団体は6か月以内で外部調査委員会の調査を終えている（図表 -13参照）。

なお、研究報告第40号で記載した分析対象会社30社の場合、19社が外部調査委員会を設置し、そのうち18社が3か月以内で調査を終結させている。

下表は、宮崎県における外部調査委員会の調査日程である。これによると、宮崎県の場合、外部調査委員会の調査期間は3か月である。

図表 - 8 宮崎県の事例における外部調査委員会の調査期間

(2) 外部調査委員会の活動 外部調査委員会の開催状況 庁内調査委員会（委員長 知事）が実施する各種調査について報告を受け、その内容について指導・検証を行うとともに、原因の分析や再発防止策の検討等についても意見や提言を行った。	
開催日	主な議題
平成19年6月6日（水） 第1回外部調査委員会	・不適正な事務処理の自主申告状況 ・今後の全庁の調査のあり方
平成19年7月17日（火） 第2回外部調査委員会	・全庁調査の進捗状況 ・不適正な事務処理の原因分析

平成19年8月9日(木) 第3回外部調査委員会	・現地調査の結果 ・再発防止策の検討
平成19年8月22日(水) 第4回外部調査委員会	・全庁調査の進捗状況報告 ・職員意識調査の結果報告 ・再発防止策の検討 ・職員の責任等の検討
平成19年9月5日(水) 第5回外部調査委員会	・最終報告書取りまとめ

現地調査の実施状況
不適正な事務処理が起こった背景や実際の事務処理の状況、職員の関与や購入した物品の取扱い等を各所属に出向いて検分し、発生原因の分析及び再発防止の検討の参考とした。

(出典)宮崎県、「不適正な事務処理に関する全庁調査報告書」、平成19年9月5日

(注)出典元の報告書には副知事が実名で記載されているが、本事例分析ではこれを伏せて記載している。

図表の中の「現地調査の実施状況」として、平成19年7月31日には高千穂地区を現地調査し、翌8月1日には県西地区を現地調査している。上記、以外にも、県庁において、現地調査と同趣旨の内容を各所属から聴取し、発生原因の分析及び再発防止の検討の参考としている。

岩手県の事例では場合、外部調査委員会の調査期間は約3週間であった。それに対して、宮崎県の調査期間は、既述のとおり3か月である。30団体の事例の中で外部調査委員会の調査期間について記述のないものも多かったが、調査期間について記述されているものの中で最長は7か月間であった。

(3) 外部調査委員会の調査状況

外部調査委員会の調査状況に関して、下表は千葉県の事例である。

図表 - 9 千葉県の事例における外部調査委員会の調査状況

平成21年7月28日	第1回開催(県庁本庁舎5階特別会議室)
平成21年8月6日	第2回開催(県庁本庁舎5階特別会議室)
平成21年8月10日	実地調査
平成21年8月11日	実地調査
平成21年8月19日	第3回開催(県庁本庁舎5階特別会議室)
平成21年8月27日	第4回開催(県庁本庁舎5階特別会議室)
平成21年8月31日	第5回開催(県庁本庁舎5階特別会議室)

(出典)千葉県、「経理問題特別調査結果報告書」、平成21年9月9日

本事例の場合も、宮崎県と同様、県庁内での外部調査委員会の開催だけではなく実地調査も実施していることが分かる。分析対象団体30団体のうち外部調査委員会を設置していない11団体や設置はされてはいるものの実施した調査手続について公表資料に記載がない7団体を除く12団体の中で最も多い手続は内部調査委員会が実施した調査の検証、原票検証や内部ヒアリングであった。公表資料で分かる範囲では、外部の業者等へのヒアリングは1団体（千葉県）のみであった（図表 -12参照）。

下表は、外部調査委員会の調査状況に関する山形県の事例である。

図表 - 10 山形県の事例における外部調査委員会の調査状況

< 検証委員会の開催 >	
平成19年 1月19日	第1回検証委員会 調査対象・方法の検討について
3月30日	第2回検証委員会 調査内容の検証について
6月18日	第3回検証委員会 調査内容の検証及び検証委員会の意見の取りまとめについて
上記検証委員会のほか、委員長には随時報告し、助言をいただいた。	
< 現地調査の実施 >	
平成19年 3月13日	委員 村山総合支庁総務企画部総務課
3月22日	委員長 庄内総合支庁建設部庄内空港事務所
3月23日	委員 最上総合支庁総務企画部税務課、置賜総合支庁西置賜用地課
3月26日	委員長 庄内総合支庁総務企画部総務課（企業局総務企画課）、鶴岡中央高等学校温海校
4月13日	委員長 村山総合支庁総務企画部総務課

（出典）山形県（公金管理実施調査班）、「公金管理の取扱実態に関する実地調査結果報告書（附：公金管理実地調査検証委員会の意見）」、平成19年6月18日

（注）出典元の報告書には外部調査委員会の委員名が実名で記載されているが、本事例分析ではこれを伏せて記載している。

本事例の場合も外部調査委員会の開催だけではなく、委員が分担して実地調査も行っており、外部調査委員会の委員は「必要に応じて実地調査に同行するものとする」という公金管理実地調査検証委員会設置要領に基づいている。

3. 外部調査委員会の調査結果

(1) 外部調査委員会の指摘、提言

宮崎県の事例では、公表している県作成の調査報告書の中に、外部調査委員会の指摘、提言等が掲載されている。

図表 - 11 宮崎県の事例における外部調査委員会による指摘、
提言事項（抜粋）

<p>(1) 外部調査委員会の指摘、提言等</p> <p>全庁調査の進め方について</p> <ul style="list-style-type: none">取引事業者への調査は、客観的で公正な調査を行う上で大変重要であり、取引事業者の責任は問わないなど、協力しやすい環境を整える必要がある。 <p>(他2点の指摘、提言は省略)</p> <p>不適正な事務処理の原因分析について</p> <ul style="list-style-type: none">今回の問題は、職員の意識や組織・体制の問題が密接に絡み合っている。再発防止策の検討においてもこれらを上手く連携させていくことが必要である。 <p>(他3点の指摘、提言は省略)</p> <p>再発防止策について</p> <ul style="list-style-type: none">現地調査で受けた印象として、配分された予算は自所属で使い切ろうとする「縄張り意識」を強く感じた。一方、予算が硬直化して本当に必要なものが買えないということではいけない。部局全体として必要な予算調整のため、連絡調整課等にあらかじめ一定の予算をプールしておくことも必要である。 <p>(他4点の指摘、提言は省略)</p> <p>職員の責任について</p> <ul style="list-style-type: none">職員の処分については、量定等全体的に妥当な基準となっているが、具体的な適用に当たっては、関与の度合いや金額の多寡などの個別具体的な事情を十分勘案し、処分量定の加重・軽減を行う必要がある。 <p>(他2点の指摘、提言は省略)</p>

(出典)宮崎県、「不適正な事務処理に関する全庁調査報告書」、平成19年9月5日

本事例の場合、調査報告書は内部調査委員会が作成している。外部調査委員会は調査報告書作成における助言を行う立場にある。調査報告書は「不適正な事務処理に関する全庁調査報告書」として宮崎県から報告され、その報告書の最終章に、外部調査委員会の指摘、提言及び活動状況が記載されている。

指摘や提言事項は、調査の進め方、不正の原因分析、再発防止策及び職員の責任の4項で構成されている。上表はその抜粋であるが、実際には計15件の指摘・提言が記載されている。

(2) 外部調査委員会の調査報告書

名古屋市は、外部調査委員会の調査報告書を公開している。その構成は上記のとおりである。

図表 - 12 名古屋市の事例における外部調査委員会の調査報告書構成
(抜粋)

1 外部調査委員会の活動
(1) 委員会の活動
(2) 専門調査員の活動
2 不適正な会計処理の検証
(1) 内部調査報告書の検証
(2) 当委員会における検証
3 返還について
(1) 返還対象期間の考え方
(2) 返還の基礎となる額
(3) 利息相当額の考え方
(4) 控除の考え方
(5) 当委員会が求める返還額
(6) 返還の考え方
4 職員の処分について
(1) 個人責任
(2) 管理監督責任
(3) 平成18年4月の調査が不十分だったことに対する責任
5 職員の刑事責任について
(1) 不適正な会計処理による現金等の捻出行為
(2) 不適正な会計処理による現金等の支出行為
(3) 当委員会の判断
6 再発防止に関する提言
(1) 再発防止の視点
(2) 内部統制の再構築
(3) 具体的な再発防止策
7 その他

(出典)名古屋市不適正な会計処理に係る外部調査委員会、「不適正な会計処理による現金等に係る報告書」、平成20年2月26日

(3) 外部調査委員会調査報告書の付記事項

分析対象団体30団体の外部調査委員会が公表した調査報告書を分析した結果、内部調査委員会報告書における付記事項と同様、件数としては多くはないが付記事項が記載されている事例がある。以下は外部調査委員会報告書に記された付記事項に関する山形県と千葉市の事例である。

図表 - 13 山形県の事例における外部調査委員会調査報告書の
付記事項

当委員会としては、調査対象となっている資金について「どのような手法で作られ、どのような用途に使用されたかを極力明らかにすべきである」という助言とともに、原資等の推定に当たっては「不明確な記憶によるべきではなく、合理的で説得力のある根拠が必要である」旨の助言を行ってきたところである。

このため、十分な調査を行い、仮に具体的な金額の確認ができなかった場合でも、証言の信ぴょう性等の高いものについて「推定」を行い、一方、書類等もなく、関係者の証言や記憶も曖昧なものについては「不明」と整理せざるを得なかった。

(出典)山形県(公金管理実施調査班)、「公金管理の取扱実態に関する実地調査結果報告書(附:公金管理実地調査検証委員会の意見)」、平成19年6月18日

図表 - 14 千葉市の事例における外部調査委員会調査報告書の
付記事項

(2) 監査手続の制約
(中略)

しかし、監査していく過程で、「各年度の滞納繰越額の個別残高明細がなく、またデータも保存されていない。各年度の現年滞納額の個別内訳明細がなく、またデータも保存されていない。不納欠損額の個別内訳明細もなく、またデータも保存されていない。さらに滞納オンラインシステムは取引データから各年度の滞納繰越額の個別明細や不納欠損額の個別明細を復元できるシステムにもなっていない。」等々の事実が判明してきた。

(中略)

したがって、「監査対象期間は1999年(平成11年度)から2003年(平成15年度)(但し、必要に応じて2004年(平成16年度)に拡大及びさらに過年度に遡及)」として監査を実施することは、容易なことではない。しかし、そうした制約の中で、できうる限りの監査手続を実施した。また、監査テーマは「市税の徴収事務の内、特別処分及び不納欠損処理の合规性と滞納整理事務システムの実効性について」となっているが、「事務監査請求の要旨」と「監査委員の監査請求に代えて個別外部監査契約に基づく監査によることを求める理由」の趣旨に基づいて監査することとした。

(8) 利害関係
個別外部監査の対象とした事件について、地方自治法第252条の29に規定する利害関係はない。

(出典)千葉市個別外部監査人、「事務監査請求に係る個別外部監査の結果報告書」、平成18年3月末

内部調査委員会が実施する不正調査の場合、調査実施期間、調査チームの人

員数、資料収集の可能性、当事者の協力などにおいて調査の限界がある旨を前章で記述した。外部調査委員会は、不正調査を行っている場合もあるが、多くは内部調査委員会の実施した調査の助言と検証が中心である。この場合も、不十分な調査環境の中でこれらの業務を行わなければならない。

山形県の事例では、不十分な調査環境の下で行った「推定」と、更にそれよりも乏しい状況での「不明」を区分整理しなけりばならなかつた旨が付記されている。

また、千葉市の事例は、制約の中で、できる限りの監査手続を実施した旨が付記されている。

不正調査後の対応

1. 個別的対応

(1) 関与者の処分についての検討

既述のとおり、不正の発生要因は、動機・プレッシャー、機会、姿勢・正当化の三つに大別される。不正調査後の対応としては、これらの発生要因を取り除くことが、抜本的な対応ということになる。

不正によって生じた損害について責任を追及することは、抜本的な対応ではないものの個別的な対応として必要なものである。個別的な対応があいまいであると、不正発覚から対応策までの一連の手續が不公正なものと疑念される可能性がある。

個別的対応としては、関与者の処分、刑事告発及び公金等の返還に区分される。

図表 - 1 宮崎県の事例における関与者処分の基本的姿勢

職員等による返還

(省略、この部分については、図表 - 3 に記載している)

職員の処分等

今回の「預け」等の行為は、法令を遵守すべき立場にある公務員としてあるまじき行為であり、関与した職員及び管理監督職員には厳正な処分を行うとともに、当該行為が広く組織的に行われていた経緯を踏まえ、特別職及び管理部門の監督職員についても、処分等を実施することにより責任を明らかにすることとする。

(出典)宮崎県、「不適正な事務処理に関する全庁調査報告書」、平成19年9月5日

宮崎県の事例、別紙で「不適正な事務処理に関与した職員に係る処分の基本的基準」を明示し、「預け」、「書き換え」、「不適正は現金等」の不正の手口に分け、関与職員当事者自身とその管理監督者に対する処分基準(文書訓告、戒告処分、減給処分、停職処分及び免職処分)を明記している。

処分基準における量定に関しては、不適正な事務処理の金額の多寡や関与の状況などの個別具体的な事情も含め、総合的に判断を行うものとしている。

(2) 刑事告発の検討

図表 - 2 岐阜県の事例における刑事告発の検討

第8 刑事責任について
1 刑事責任の検討
当委員会は、刑事告発の対象者を選定するにあたり、犯罪が問題になり そうな諸行為について、刑事責任を検討した。 検討した結果は次のとおりである。
(以下省略)

(出典)岐阜県プール資金問題検討委員会、「不正資金問題に関する報告書」、平成18年9月1日

岐阜県の事例では、外部調査委員会が、前知事も含め様々な関与者について刑事責任を問えるかを検討している。結果として、個人費消が疑われる場合で業務上横領罪での告発が検討されるべき関与者を除き、ほとんどの場合は、刑事告発の対象とすることは困難であると結論付けている。

本事例がこういった結論に至った検討の経緯は以下のとおりである。

本件においては、多数の者に様々な犯罪が成立する可能性があるが、対象範囲があまりに拡がりすぎる。

組織責任の範疇にあると認定されるものについては、不正経理による資金の返還という形で責任を問えば足りると考えられる。

組織責任の範疇では捉えられないものについても、それが個人保管や寄付という処理態様である場合には、その個人が資金全額を返還すれば、刑事責任まで問う必要はないと考えられる。

個人的な費消等などがあっても少額であったり、経緯、態様等から悪質性が認められない場合には、内部処分等で考慮すれば足りる。

個人の刑事責任が問われるべき場合であっても、本件においては問題の発覚が遅れたがゆえに、公訴時効や立証可能性の問題がある。

以上より、当委員会は刑事告発の対象者について、その行為が組織責任の範疇では捉えることができず、特別に刑事責任を問うことが必要かつ可能な者に限定すべきであると考えられる。

(3) 職員等による返還の検討

図表 - 3 宮崎県の事例における職員等による返還の検討

6 職員等の責任
(1) 基本的考え方

職員等による返還

今回の「預け」等の不適正な事務処理に係る全庁調査の結果、使途の一部には、公務に関係した使途であるが、正規の予算執行が可能な範囲を逸脱したものや職場の親睦会等で負担すべきものなど、不適切な支出が見られた。

また、使途のうち公的支出に分類されるものについても、購入する必要性のチェックが十分でないことや、競争性が働かないことにより県に一定の損害が生じたと想定される。

前者の不適切な支出に係る金額については、基本的には直接関与した職員が負担すべきであるが、後者の県の損害と想定される金額については、「預け」等が悪しき慣習として組織的に行われてきた経緯も踏まえつつ、広く職員等に負担を要請していく。

(出典)宮崎県、「不適正な事務処理に関する全庁調査報告書」、平成19年9月5日

宮崎県の事例では、以下のように返還額を推定している。

(単位：百万円)

「預け」「書き換え」の公用使用分で返還検討対象額	370
公用使用分の推定(85%相当)その他	315
差引(-)	55
金利相当額	9
外部調査委員会や返還事務の見込額	3
職員等全体での返還額(+ +)	67
取引事業者等の返還額	9
県への返還総額(+)	76

2. 抜本的対応

(1) 職員の意識改革や教育

図表 - 4 宮崎県の事例における職員の意識改革や教育

(1) 職員の意識改革

コンプライアンスの徹底(平成19年度中)

職員のコンプライアンスの確立を図るため、全庁的なコンプライアンス推進組織を整備するとともに、各所属にコンプライアンスリーダー(仮称)を設置し、それぞれの職場における事務処理(物品、公金、準公金の取扱い等)に係る定期的な点検や継続的な職場研修の実施など、全庁的なコンプライアンスの徹底を図る。

管理職員の意識改革(平成19年度中)

所属長以下の管理職が公金に対する意識を高く持ち、その責務の重要性を十分に認識するとともに、率先してコンプライアンスや公務員倫理の向上に取り組む。このため、特に管理職を対象とする研修の実施、歳出予算執行に係る事項の所属長決裁の徹底などにより、管理職自らの責任の自覚と意識改革の徹底を図る。

職員研修の充実・強化（平成20年4月）

公務員倫理に関する研修については、新規職員研修をはじめとした階層別の研修などの中で実施しているが、職員に公金意識を持たせる内容が不足していることや、一過性の研修で終わっており、研修内容が十分に職員に浸透していないといった反省点があげられる。

また、予算や財務会計に関する研修については、全ての職階・職種等を網羅していない状況にある。

これらのことを踏まえ、今後の研修の実施に当たっては、以下のとおり取り組むこととする。

ア 所属長及びコンプライアンスリーダーに対し、職員倫理規程をはじめとするコンプライアンスの徹底のための新たな研修を実施し、継続的な職場研修を通じて、個々の職員への浸透を図る。

イ 職種を問わず、全職員に対し、公金意識を徹底させるとともに、予算や財務会計についての正しい認識を持たせるため、階層別の研修を実施する。

（出典）宮崎県、「不適正な事務処理に関する全庁調査報告書」、平成19年9月5日

宮崎県の事例では、今回の「預け」等の不適正な事務処理が行われた原因として、職員の意識の中に公金意識やコンプライアンス意識が欠如していたことを第一に挙げている。これらを事務処理の原因の第一として挙げたのは、以下の調査結果に基づいている。

所属長や実際に事務に携わった職員から事情を聴取することにより、「預け」や「書き換え」が行われた背景として、職員の公金意識やコンプライアンス（法令遵守）意識が希薄であったことが明らかになった。

「預け」や「書き換え」をやむを得ないものとして安易に踏襲する組織風土があったことが判明した。

庁内調査委員会が実施した「不適正な事務処理問題に係る意識調査」の結果によれば、本件が発覚する以前の「預け」に対する認識として、半数近くの職員（46.4%）が「不適正だがやむを得ない」ものと考えていたことが判明した。

(2) 人事異動

図表 - 5 千葉県の事例における人事異動

(4) 内部牽制の強化

（途中省略）

人事異動における経理事務担当者の配置換えの推進（総務課 / 平成22年度から実施）

今後、人事異動において、経理事務を一定期間担当した職員を配置換えするとともに、経理事務を経験していない職員にも経理事務を経験させるよう、ジョブローテーションの一層の推進を図る。

(出典) 千葉県、「経理問題特別調査結果報告書」、平成21年9月9日

千葉県の事例では、これまで、経理事務に精通した職員は、人事異動後の所属においても経理事務を担当することが多かった。このため、不適正な経理処理が引き継がれるとともに、管理職も担当者が経理事務に精通しているとの過信から、調達物品の検品等を十分に行わない等、内部牽制機能が十分に働かない状況にあったという不正の原因分析結果を踏まえての提言である。

(3) 物品管理

図表 - 6 千葉県の事例における物品管理

- (2) 物品調達・物品管理システム等の見直し
- 物品購入の計画的執行(全所属/速やかに実施)
- 物品調達に当たっては、各所属で年間執行計画を立てた上で、在庫数量等を確認し、過不足が生じないように計画的に執行することとする。
- 物品調達制度の見直し(管財課/平成22年度から実施)
- 物品調達事務が同一の所属内で行われてきたことを見直し、物品を集中的に調達する機関を設置することによって不適正な経理処理の防止を図ることとする。
- 具体的には、各所属で使用する共通消耗品については集中調達機関で単価契約を締結し、共通消耗品以外で一定額以上のものについては集中調達機関で調達することとする。
- また、新たな調達方法として、集中調達機関が行う見積り合わせにおいて、オープンカウンター(公開見積り合わせ)方式を導入する。
- 納品書の徴取・納品物の確認の徹底(出納局・管財課/速やかに実施)
- 現在、納品書を徴取することは義務付けられていない。
- 今後は、物品納入時に取引業者から納品書を徴取した上で、所属長又は所属長が指定する者(原則として、発注担当者以外の第三者)が納品物を確認する。
- そして、実際に確認した者が納品書に検査確認表示をし、これを支出負担行為 支出伝票に添付することとする。
- なお、これらに伴う所要の規定の整備を行うこととする。
- 支出事務の効率化の検討(出納局/検討を進める)
- 小口の物品調達についての支出手続の効率化を図るため、ある程度の期間をまとめて支払いできるよう、その必要性を含めて検討を進める。
- 関与した業者の指名停止等(管財課/速やかに実施)
- 「千葉県物品等指名競争入札参加者指名停止等基準」に、「不適正な経理処理に関与した場合」は「不正又は不誠実な行為」として、指名停止(指名停止期間:1ヶ月以上9ヶ月以内)等のペナルティを課すことを明記し、周知する。

また、特定の業者との関わりによる不適正な経理処理を防止するため、業者に対して、今回の問題の内容や再発防止策等の周知を図るとともに、不適正な経理処理に協力しないよう依頼する。

(出典) 千葉県、「経理問題特別調査結果報告書」、平成21年9月9日

千葉県の場合、抜本的対応として物品管理が提言されているのは、不正の原因として、以下の指摘がなされたことによる。

物品について、所属における在庫管理が十分になされていないため、計画的な購入が行われていなかった。

物品の発注と納品の検品が同一の職員で行われていたことから、これが業者との癒着を引き起こす原因となっていた。

県の財務規則上、消耗品とすることができるものの上限金額が2万円未満となっており、備品購入費等の予算が措置されにくいことと相俟って、必要な備品を預けや差替え等で納入させていた。

本庁の集中管理による配付消耗品が限定されていた(現在は33品目)。

(4) 公金の取扱い

図表 - 7 調布市の事例における公金の取扱い

公金取扱いの徹底を図ること

公金の取扱いについては、改めていうまでもなく、収入支出とも透明性を確保し、適切に管理されなければならない。監査委員からの意見にもあるように、速やかな入金、支払等厳正な管理が行われなければならないものである。また、公金の取扱いに関し、全庁的な指導・監督する機能・機関の強化を図る必要性も述べられていることから、速やかに体制を整備する必要がある。

なお、今回の調査結果を受けた再発防止策を定着させるため、各職場に対する実践的な指導を継続的に行う機関の設置も検討する必要がある。

(出典) 調布市、「公金不適正経理問題調査報告書」、平成19年10月

(5) 予算執行システムの見直し

図表 - 8 千葉県の事例における予算執行等の見直し

(3) 予算執行等の見直し

予算計上額のゼロベースでの(実態に合わせた)見直し(財政課/速やかに実施)

需用費、備品購入費など、科目ごとの過大・過小計上について、実態に合わせた見直しを行い、必要な額を計上することとする。

予算流用手順の周知徹底（財政課／速やかに実施）
予算流用手順について周知徹底するとともに、手順を迅速かつ適切に行う。

予算節減・コスト意識の徹底（財政課／速やかに実施）
公金の原資が県民からの貴重な税金であるとの前提に立ち、予算執行に当たってのコスト意識を徹底するとともに、国庫補助金を含め、執行段階での残額については必ず減額補正又は不用額として計上するよう周知徹底を図る。

（出典）千葉県、「経理問題特別調査結果報告書」、平成21年9月9日

千葉県の事例では、抜本的対応として予算執行システムの見直しが提言されているのが、これは不正の原因として以下の指摘がなされたことによる。

予算査定において、実績に基づくシーリングにより、翌年度必要となる予算が確保できなくなるとの思いから、預けや翌年度納入等を行っていた。

特に備品購入費の予算が措置されにくいために、安易にプール金からの納入や差替え等を行っていた。

年度末の補正による予算措置や、これに伴う出先機関への予算令達の時期が遅く、結果として、執行計画が立てにくくなり、預けや翌年度納入等を行っていた。

予算の流用等の必要が生じても、流用手順が煩雑である等の理由から、預けや差替え等を行っていた。

日々発生する物品の発注の都度、支出負担行為として伝票を整理するのは事務処理の上で煩雑であるため、不適正な経理処理であることを認識していたにもかかわらず、事務省力化のために、ある程度の期間の範囲でまとめて請求させ、支出事務を行っていた。

(6) 内部通報制度

図表 - 9 大阪府立大学の事例における内部通報制度

(2) 公益通報・内部通報制度の拡充
公益通報者保護法に基づく窓口を拡充し、同法では通報対象となっていない教職員の職務に係る不適正行為についても通報（内部通報）対象とするなど、法人運営における法令遵守（コンプライアンス）の推進を図る。

（出典）公立大学法人大阪府立大学、「平成17年度の会計処理に係る調査報告書」、平成19年8月

大阪府立大学の事例では、公益通報・内部通報制度の拡充を図ることが上記

のように記載されているが、岐阜県の事例においても、平成18年4月1日から公益通報者保護法が施行され、公益通報総合窓口が設置されたにもかかわらず、本件問題（プール資金）が庁外から始まっており、公益通報制度が十分機能していないことをうかがわせる。同制度が機能しなかった原因を調査し、自浄作用が十分働くシステムに再構築する必要があると指摘している。

東京医科大学の事例では、内部通報制度の利用については、その存在が認識されておらず、全く機能していなかった。こういった現状から、内部通報制度の強化のために内部監査室の機能強化を図るとしている。

岩手県の事例では、公益通報制度については、県と契約又は協定を締結した事業者の従業員を対象に、匿名での通報を受け付ける仕組みが整備されていることから、改めてこの制度について、物品の入札資格登録業者等への周知を徹底し、内部からのチェックにとどまらず、外部からのチェックも働くようにしている。

宮崎県の事例では、内部通報制度は、実名での通報に限っていたが、職員がより通報しやすい制度とするため、匿名での通報を受け付ける方向で検討している。また、岩手県と同様、県の不適正な事務処理について、内部からのチェック体制の強化に止まらず、物品の入札参加資格登録業者から通報できるしくみを検討している。

(7) 相談窓口

図表 - 10 宮崎県の事例における相談窓口

相談窓口の設置（平成19年度中）

関係課(人事課、財政課、総務事務センター、会計課)は、職員倫理、予算執行、総務、会計の各事務について、職員が気軽に相談できる窓口を設置することにより、職員のコンプライアンスに対する支援を行う。

(出典)宮崎県、「不適正な事務処理に関する全庁調査報告書」、平成19年9月5日

上記の宮崎県と同様、癌研究会の事例においても、コンプライアンス全般に関する職員からの相談先として、事務局内に「コンプライアンス相談窓口」を、また、顧問弁護士を受付窓口とする「外部コンプライアンス相談窓口」を設置し、職員に周知を図ることを提言している。

(8) 理事会、評議会の体制

図表 - 11 第一藍野学院の事例における理事会、評議委員会の体制

理事・評議員非派閥化、権限・機能の明確化により各会議体の独立性を確保するために、理事・評議員の推薦基準の変更（特定の人・組織に偏った人選の排除や一定比率を外部有識者とする等）、任期の短縮化や再任の制限（二期以上は再任不可等）の導入等の改善・改革の検討を提案する。

（出典）学校法人第一藍野学院、「法人運営の改善について」、平成21年8月11日

第一藍野学院以外の事例として漢字検定協会の場合、現在の寄附行為によれば、書面による議決権行使が認められており、かかる制度が理事会の形骸化を加速させてきたとして、理事会、評議員会への委任状による出席及び代理人による出席などはすべて禁止するべきであると調査委員会は提言している。

さらに同協会の場合、現在の寄附行為では、文言上、理事及び評議員の解任につき理事長に裁量権を認めている。評議員会の独立した地位を確保し、その監督機能を高めるため、評議員会の決議のみで理事の解任がなし得るようすべきであるとしている。また、評議員の解任は、その独立性の担保、監督権能の確保等から、理事又は理事会によりなすことを認めるべきではなく、これを定める場合には、外部の第三者によることとする等の方策を検討すべきであると調査委員会は提言している。

(9) コンプライアンス委員会の設置

図表 - 12 第一藍野学院の事例におけるコンプライアンス委員会の設置

外部者を積極的に活用したコンプライアンス委員会を設置・運営することや同委員会を通じて、コンプライアンスの啓発・徹底を図っていくことが有用と思われる。同委員会の運営を通じて、現在施行されている内部通報制度の改善や本大学の運営に関する外部諮問委員会の設置等の施策を検討することも考慮できる。

（出典）学校法人第一藍野学院、「法人運営の改善について」、平成21年8月11日

上記の第一藍野学院と同様、癌研究会の事例においても、「コンプライアンス委員会」を発足させ、方針、職員行動基準、コンプライアンス推進体制等を取りまとめ、それらを導入するとともに、今後の推進状況を継続的に確認し、コンプライアンス体制の強化を図ることを提言している。

(10) 内部監査の強化

図表 - 13 緑資源機構の事例における内部監査の強化

(2) 内部監査体制・機能の強化

内部監査部門では、これまで内部監査の年度計画を作成し、計画的に監査を実施してきたが、内部監査規程の改正により監査権限を明確化して、理事長直属の組織とし、少なくとも年2回、入札契約に関する監査結果の報告書を理事長に提出する。

また、今後、年度ごとの重点テーマによる監査の実施、監査実施前の書類審査の実施、監査マニュアルの作成及び監査対象事務所の増加による監査実施率の向上等により、監査機能の強化を図る。

さらに、コンプライアンス・マニュアルの活用及び不正行為等に関する通報窓口の運用などの状況についても、監査の対象とする。

なお、監事監査、会計監査人との連携強化及び監査に係る各種研修等への積極的参加等により、監査従事職員の資質の向上を図る。

(出典)独立行政法人緑資源機構、「入札談合再発防止対策に関する調査報告書」、平成19年12月25日

緑資源機構以外の事例では、早稲田大学の場合、内部監査体制強化の一環として、本学経理担当者等により研究室の巡回を行い、研究室における適正な事務処理の執行をチェックすることが今後の再発防止対策として記載されている。

また、癌研究会の事例では、理事長直轄の「監査室」を新設し、学識者の監事、監査法人の協力を得て、会計を中心とした業務実施状況に関して内部監査を実施することとしている。

(11) 効果的な監査、監察の実施

図表 - 14 名古屋市の事例におけるリスクアプローチの導入

(キ) リスクアプローチを踏まえた効果的な監査、監察の実施

監査、監察などを効率的、効果的に行うためには、すべての組織を順番に、あるいは不祥事の事後的な対応という発想にとらわれず、優先順位の高いリスクをあらかじめ分析して重点的にチェックを行う民間の「リスクアプローチ」の考え方を導入すべきである。

その際、従来実施している本庁の事業所管区分に着目した縦割りの監査だけではなく、区役所等における横断的な監査についても検討すべきである。

また、監察についても、あらかじめ不祥事の背景・発生要因を分析し、リスクの高い分野について、随時監察を実施することも望まれる。

(出典)名古屋市不適正な会計処理に係る外部調査委員会、「不適正な会計処理による現金等に係る報告書」、平成20年2月26日

外部調査委員会による上記のリスクアプローチを踏まえた効果的な監査、観察の実施は、具体的な再発防止策の一つとして、行政の仕組みの改革の一環として提言されたものである。それに際しては内部統制の再構築が必要であり、以下の取組みが望まれると記述している。そこにも、リスクアプローチの重要性が提起されている。

市長をはじめ、副市長や局区室長等の内部統制に果たす役割、使命を明確にした上で、不祥事の予防策・対応策を進める。

各職場において、業務ごとに想定されるリスクを洗い出し、発生可能性が高く、影響力の大きいリスクから優先的に対応し、不祥事の発生を予防する。

各局区室や各職場における取組みが適正に機能しているかを定期的に点検し、改善・強化に努める。

市の内部統制の仕組みが有効に機能しているか、更に強化すべき取組みが不足していないかについて、外部の専門家の視点からも点検する。

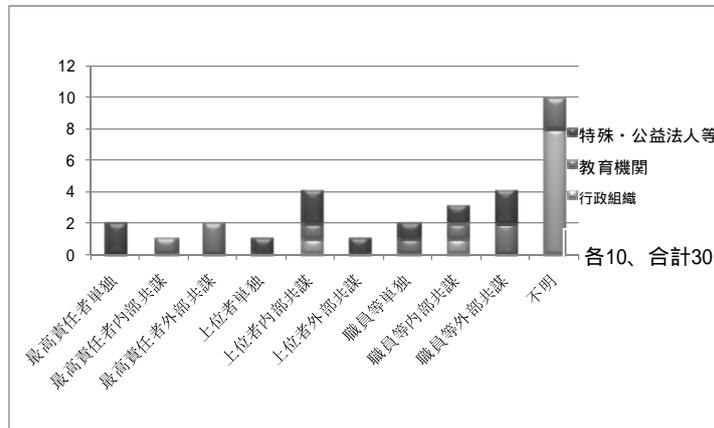
こうした内部統制の実施状況については、定期的に市民に公表していく。

分析対象団体30団体の不正及び不正調査に関する集計結果

1. 分析対象団体の不正に関する集計結果

(1) 分析対象団体における不正関与者の特性

図表 - 1 分析対象団体における不正関与者の特性



【分析概要】

関与形態を単独、内部共謀、外部共謀の三つの類型に、関与者については最高責任者、上位管理者、職員の三つに区分し、計九つの不正行為類型で集計を行った。

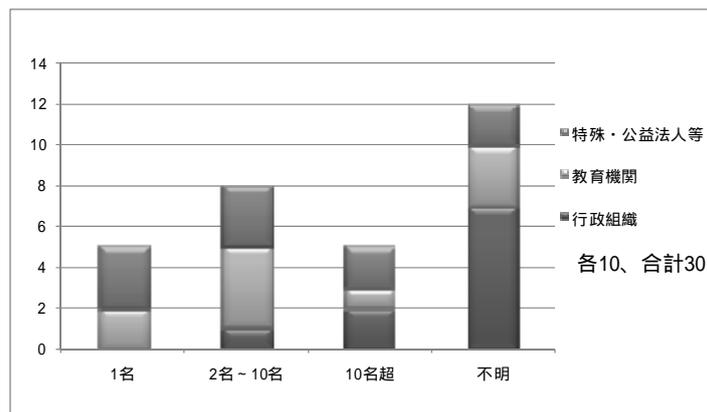
【集計結果】

30団体の3分の1に当たる10団体が公表している報告書からは、不正関与者の特性が九つの類型のいずれに相当するかが判明できていない。

明記されていない団体には行政組織が多い。行政組織の不正に関しては関与者数が多く組織的に不正が実行されているケースが多いことが背景にあると考えられる。

(2) 分析対象団体における不正関与者数

図表 - 2 分析対象団体における不正関与者数



【分析概要】

不正への関与者数の規模を上記三つに分類し集計した。

【集計結果】

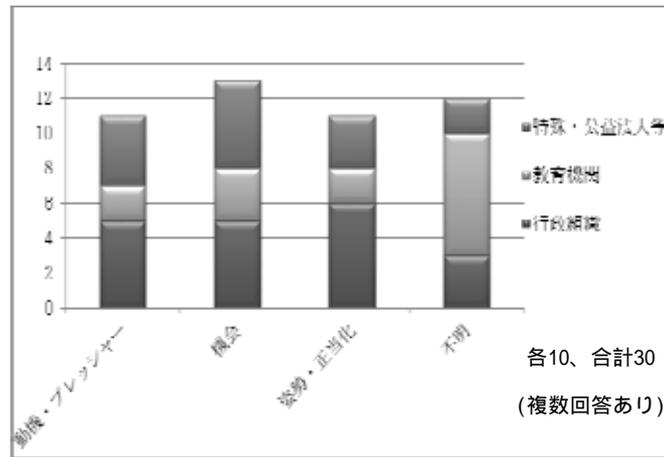
関与者数が明記されていない団体が多い。関与者数を公表している団体の中では、関与者が10名以内である事例が多い。

不正関与者数が10名超というのが5団体あるが、その中には383所属が関与していた行政機関（千葉県）や職員43名が関与した特殊法人及び公益法人等（放射線医学総合研究所）の事例が含まれている。

行政組織10団体のうち関与者数を公表している事例は3団体と少ない。
関与者数は公表していないが、関与所属数や部署数については公表している団体もあり、その場合の関与所属数や部署数が多いことから、関与者数は相当に上るものと推察される。

(3) 分析対象団体における不正発生要因

図表 - 3 分析対象団体における不正発生要因



【分析概要】

不正の発生要因を分類した。動機・プレッシャーには赤字の隠ぺい等が含まれ、機会にはモニタリングの欠如が含まれている。また姿勢・正当化には不正実行の慣行化が含まれている。

【集計結果】

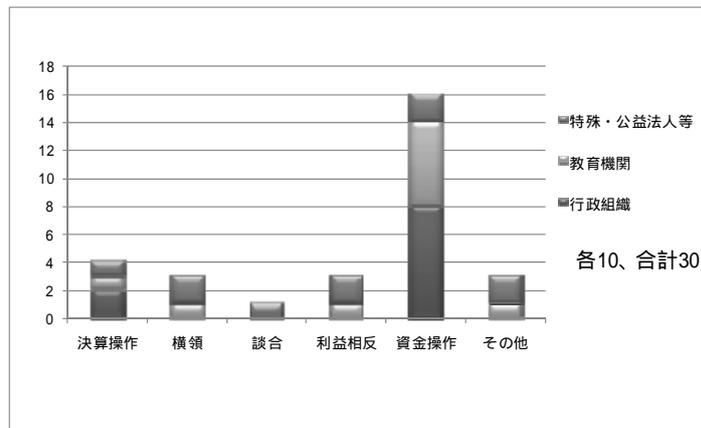
不正の発生原因について調査結果を記述していない事例が30団体のうち12団体ある。

コンプライアンス意識の欠如及びモニタリング欠如については、明記のない団体についても公表資料の記述内容から読み取ることができ、姿勢・正当化に起因する不正はそのほとんどの事例に見受けられる顕著な特徴である。

また発生原因の記載をしていない団体が12団体あるが、それらも含め再発防止の提言としてコンプライアンス意識の徹底が多くの事例で挙げられている。

(4) 分析対象団体における不正の内容

図表 - 4 分析対象団体における不正の内容



【分析概要】

不正の内容について分類した。

「資金操作」には、会計検査院で分類されている不正の手口である「預け金」「差替」「翌年度納入」等に属するものを全て含めた。

【集計結果】

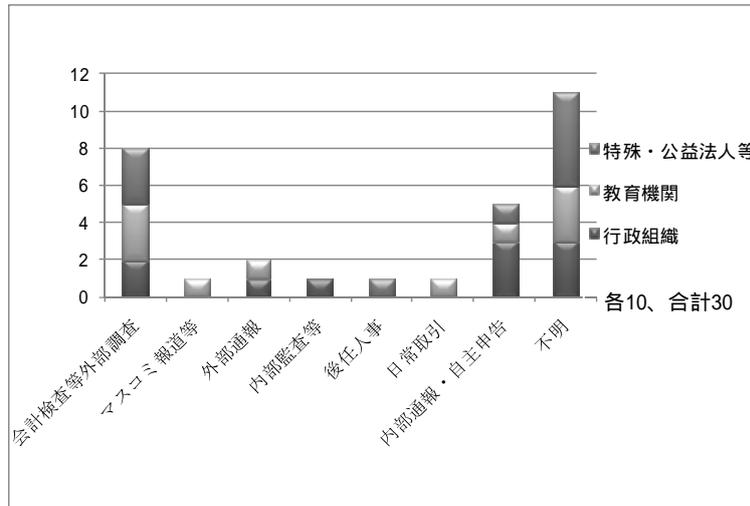
会計不正を決算操作目的（粉飾や逆粉飾その他）と資金操作目的（資金プールや裏金）に区別すると、分析対象団体においては圧倒的に資金操作目的の事例が多い。

なお、「その他」には、不正の内容の明記のない2団体が含まれている。

決算操作の事例は、癌研究会における利益の水増しのケース、健康科学大学（第一藍野学院）の見せ金による大学設立、千葉市において滞納している市税徴収事務で不納欠損金処理を不正に実施したケース及び夕張市が年度をまたがる会計間の貸付・償還という手法を長年にわたって行ってきたことで各会計の実質的な赤字が見えなくするとともに、多額の赤字を累積してきたケースである。

(5) 分析対象団体における不正発覚の発端

図表 - 5 分析対象団体における不正発覚の発端



【分析概要】

不正発覚の発端を七つの類型に分類し、分析・集計した。

【集計結果】

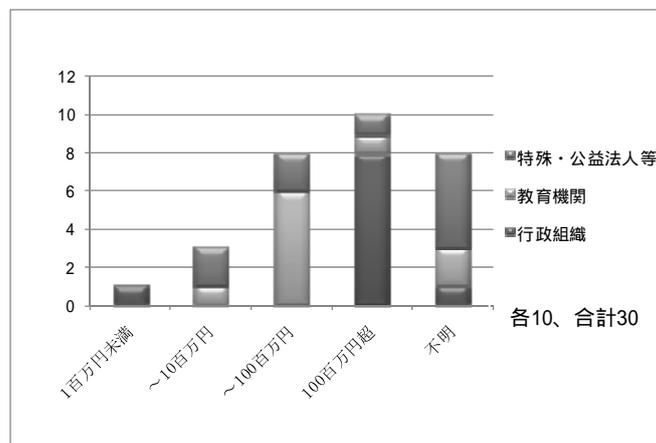
30団体の3分の1に当たる11団体は不正発覚の経緯が不明である。

最も多かったのが会計検査院検査からの指摘により発覚する事例である。

内部監査等による不正発覚、後任人事に伴う調査の際の発覚及び日常取引での発覚はいずれも1件のみであった。

(6) 分析対象団体における不正の影響額

図表 - 6 分析対象団体における不正の影響額



【分析概要】

不正の影響額について、発表された総額により分類した。

【集計結果】

特殊法人及び公益法人等については不正影響額が発表されていない事例が多かった。

学校法人与行政組織の公表事例を比較すると、行政組織における不正の影響額が圧倒的に大きい。

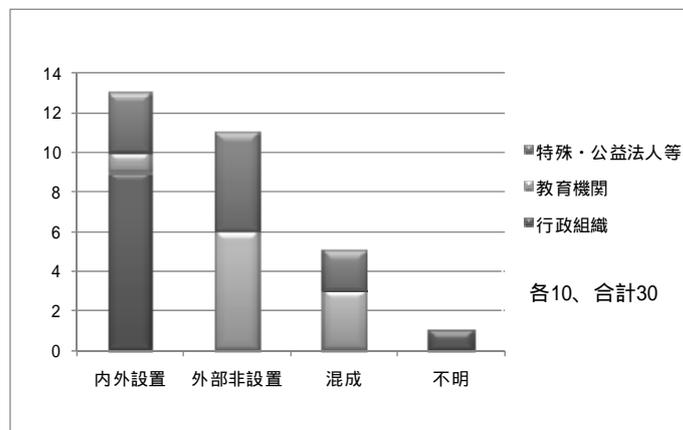
千葉県が公表している不適正処理額（集計値と推定値の合計）をもって不正の影響額とすると、その額は28億8千万円になる。

夕張市の場合赤字の累積が隠蔽されてきたが、その赤字額の判明分を不正の影響額とすると、その額は257億円になる。

2. 分析対象団体の不正調査実施に関する集計結果

(1) 分析対象団体における内部調査委員会の編成状況

図表 - 7 分析対象団体における調査委員会の編成状況



【分析概要】

調査委員会の編成状況について分類した。

内外設置には、内部調査委員会と外部調査委員会が併設された事例を集計した。

外部非設置には、内部者のみの調査が実施され結果が公表されている事例を集計した。

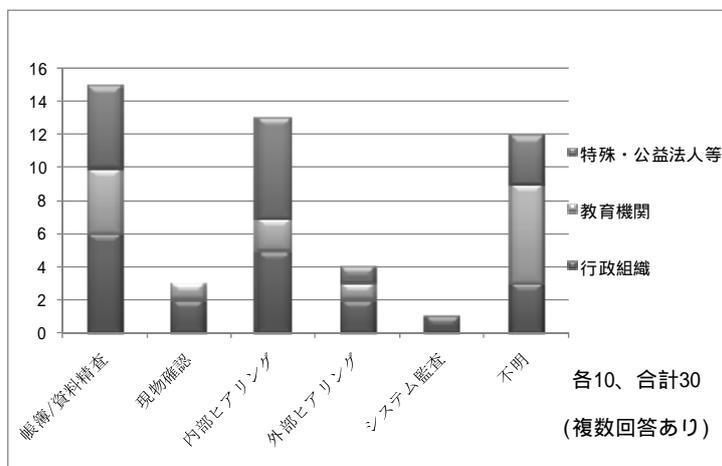
また混成については調査が内部者及び外部者との混成チームにより実施され結果が公表されたものを集計した。

【集計結果】

行政組織における不正調査では、内部調査委員会と外部調査委員会を設置し、内部調査委員会の不正調査を外部者によって検証させるケースがほとんどである（行政組織10団体中9団体、残り1団体については不明）。

(2) 分析対象団体における内部調査委員会の調査手続

図表 - 8 分析対象団体における内部調査委員会の調査手続



【分析概要】

内部調査委員会が実施した調査手続について集計した。

【集計結果】

分析対象団体30団体のうち12団体は、実施した調査手続を公表していない。特に教育研究機関は、10団体中6団体が公表をしていない。

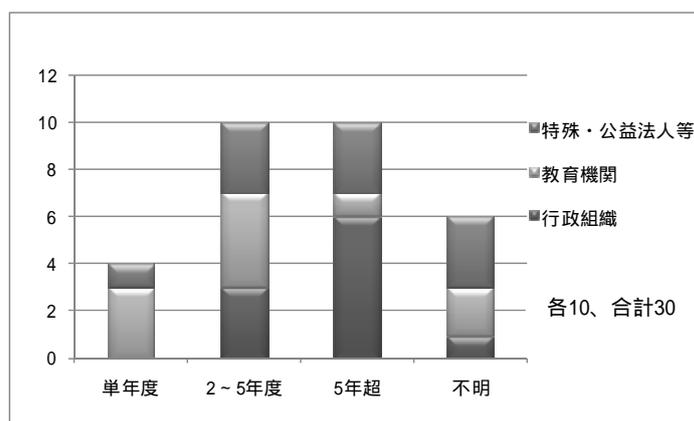
内部調査委員会が実施する調査手続としては内部資料の検証と関係者への聞き取り調査が最も多い。

外部ヒアリングは、主に「預け」に関して相手業者への聞き取り調査である。

千葉市の不正調査は個別外部監査として実施されたが、市税の滞納整理事務を管理しているオンラインシステムに関してシステム監査も実施している。

(3) 分析対象団体における内部調査委員会が実施した調査対象期間

図表 - 9 分析対象団体における内部調査委員会が実施した調査対象期間



【分析概要】

内部調査委員会が実施した調査対象期間を分類した。

【集計結果】

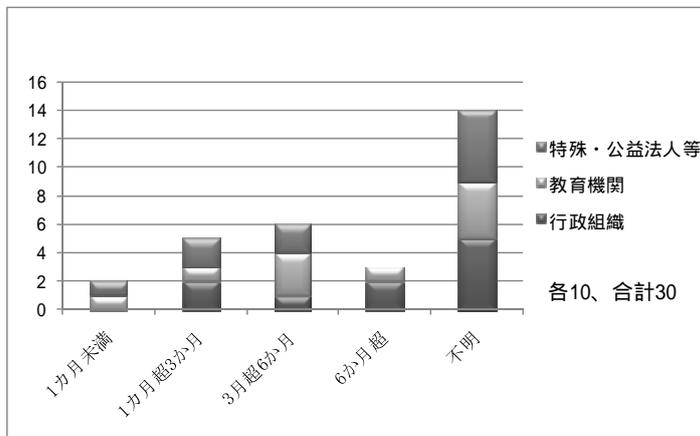
不正発生要因の姿勢・正当化に含まれる「慣例となっていた」という公表資料が多いのに対応し、調査対象期間も長期にわたっている。

特に行政機関のうち6団体は過去6年超を調査対象の期間としている。

単年度野のみの調査は4件でそのうち3件は横領の事案である。

(4) 分析対象団体における内部調査実施期間

図表 - 10 内部調査実施期間



【分析概要】

内部調査の実施期間について分類し、一般的な傾向を検討した。

【集計結果】

分析対象団体の30団体のうち14団体については、公表資料からは内部調査委員会が不正調査に要した期間が不明であった。

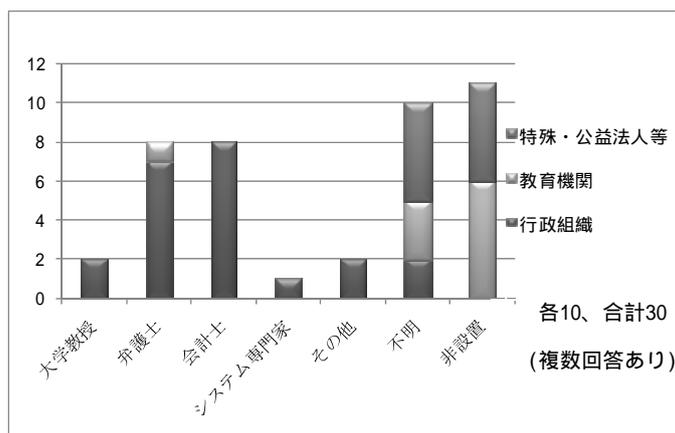
実施期間が明記されている、あるいは、公表資料から判断できる団体のうち6団体は、3か月から6か月の調査期間を要していた。

半年を超える調査も見受けられ、報告までに長期を要している。

3. 分析対象団体の外部調査委員会に関する集計結果

(1) 分析対象団体における外部調査委員会の構成

図表 - 11 外部調査委員会の構成



【分析概要】

外部調査委員会メンバーの構成を分類した。

【集計結果】

既に記載しているように、外部調査委員会を設置していない団体が11団体あった。外部調査委員会を設置したと公表している19団体でも、具体的に構成メンバーを公表していない団体が10団体あった。

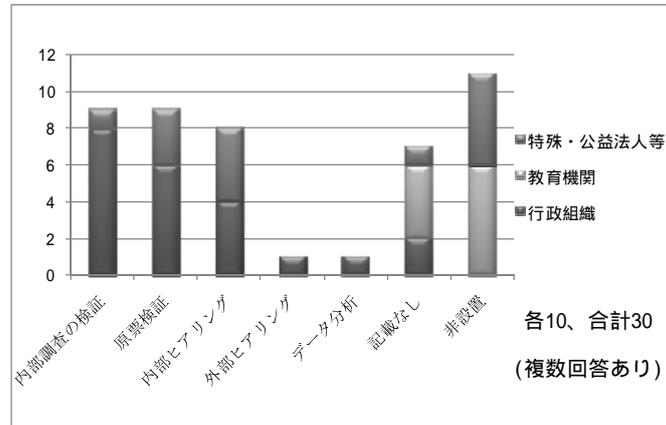
構成メンバーを公表している9団体をみると、ほとんどの事例で弁護士や公認会計士が選任されている。

千葉市の場合、オンラインシステムに関してシステム監査も実施していることから、個別外部監査

人の補助者として、システム監査技術者や公認情報システム監査人が選任されている。

(2) 分析対象団体における外部調査委員会の調査手続

図表 - 12 外部調査委員会の調査手続



【分析概要】

外部調査委員会の調査手続を分類した。

【集計結果】

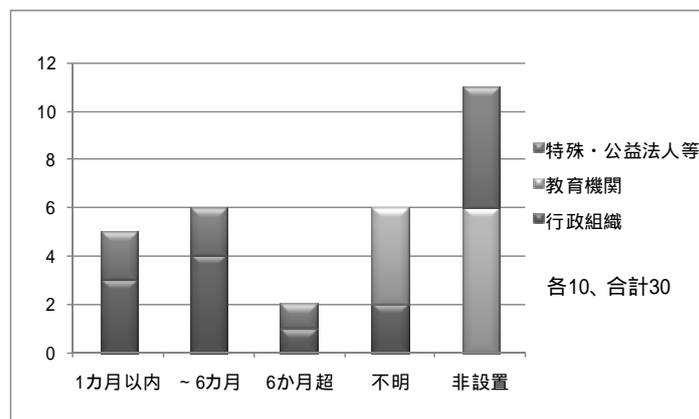
外部調査委員会を設置していない団体と設置はしているものの実施した調査手続を公表資料に記述していない団体が計18団体あった。

原票の調査及び団体内関係者へのヒアリングという基本的手続が多く見受けられる。

外部調査委員会が外部と取引業者などにヒアリングを実施するケース、あるいは、内部調査委員会が行う外部者へのヒアリングに同行したケースが記述から分かるのは、1団体のみであった。

(3) 分析対象団体における外部調査委員会の調査期間

図表 - 13 外部調査委員会の調査期間



【分析概要】

外部調査委員会の調査実施期間を分類した。

【集計結果】

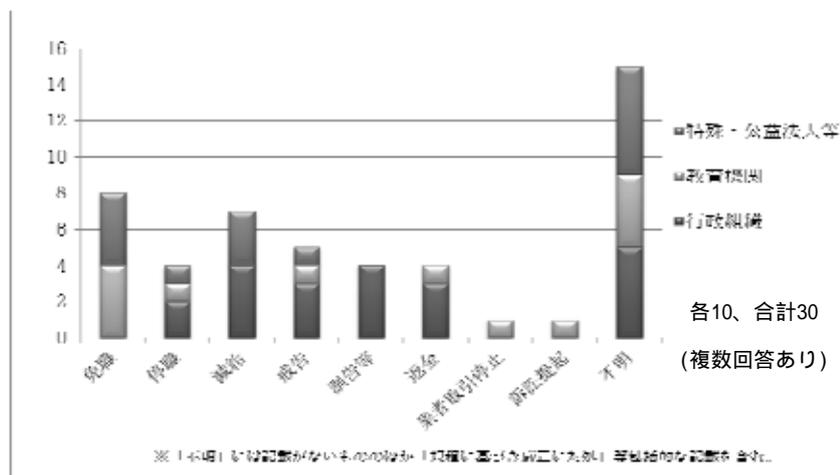
30団体のうち外部調査委員会が調査に要した期間がわかるのは13団体であった。

内部調査委員会の調査期間が比較的長期にわたっているのに対し、これに対する外部調査委員会の調査期間はそれらよりも短期間である傾向が見受けられる。

4. 分析対象団体の不正における対処状況

(1) 分析対象団体における関与者の処分等

図表 - 14 関与者の処分等



【分析概要】

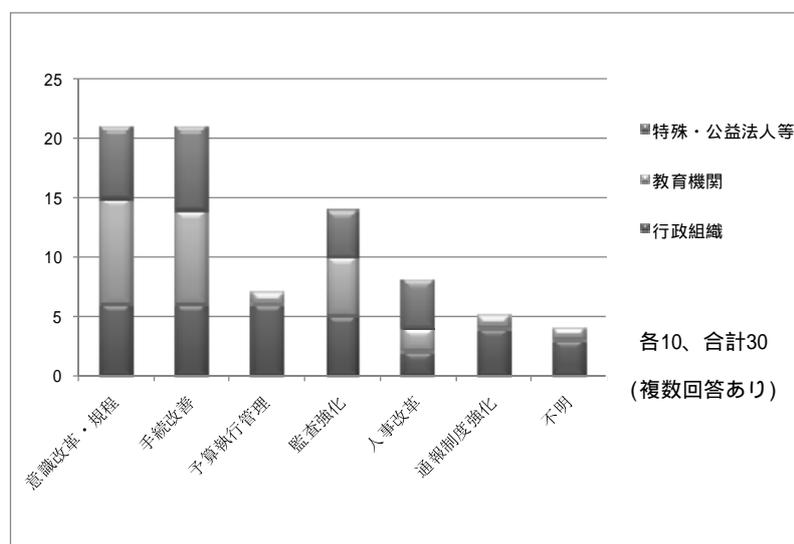
関与者の団体内での処分状況を分類した。

【集計結果】

規程に基づいた処分等のほか、被害金額の返済を求めるケースが特徴として見受けられる。

(2) 分析対象団体における再発防止策

図表 - 15 再発防止策



【分析概要】

再発防止策を内容別に分類した。

【集計結果】

意識の改革・研修ないし規程の策定が業務手続の変更・改善と共に最も多いのが顕著な特徴として見受けられる。

非営利組織の不正調査における公認会計士の役割と今後の課題

1．内部調査委員会への公認会計士の関与

非営利組織の不正調査への公認会計士の関与は、内部調査委員会への関与と外部調査委員会への関与に大別される。稀な例ではあるが、個別外部監査として不正調査が実施されることもある。

内部調査委員会は一般に、実際に調査を行う組織（調査班）とそれを指揮監督する上部組織（調査本部）から構成される。公認会計士の役割としては、調査班に参加する場合、調査本部に参加する場合、調査班や調査本部のいずれか、又は、両方の組織に対する助言を行う場合が想定される。

癌研究会の事例では、公認会計士が不正調査の委嘱を受け、平成21年1月8日から1月23日までの調査期間に、平成16年度、17年度、18年度の決算報告について、不正が行われていないかの調査を実施している。この事例の場合、公認会計士は不正調査の一部を担当して決算報告を調査対象とした。

また、関与の内容についての詳細は分からないが、秋田県男女共同参画課の事例では、同課の公開資料の中に「公認会計士の調査では、基本財産が1億円あるという前提で、平成4年度から16年度までの13年間で合計7,630万円の不明財産があると報告されている。」といった記述がある。この記述から、県職員による実地調査に先立って公認会計士が不正調査を実施していることが分かる。

大阪府立大学の事例では、内部調査委員会の委員はすべて学内関係者と公開資料からは推測されるが、内部調査の信頼性を担保し、効率的・効果的に調査を実施するため、公認会計士が、調査上の留意点や調査方法等の助言を行うとともに、その内容が実施できているかの確認を行っている。公開資料によると、平成19年6月19日から7月26日までの間、延べ7日間にわたり、「外部の公認会計士から調査上の留意点や調査方法等の助言を得るとともに、調査チームの行った支出案件の調査内容の再確認や当該会計士が任意に抽出した支出案件の関係書類等の確認を受けた。」と記述されている。

2．外部調査委員会に対する公認会計士の関与

外部調査委員会への公認会計士の関与は、ほとんどの場合が委員としての参加である。

放射線医学総合研究所の事例では、外部調査委員会は3名で構成され、そのうち公認会計士が2名、弁護士が1名であった。なお、公認会計士2名のうち1名が委員長に就任している。

岩手県の事例では、外部調査委員会は5名で構成され、うち1名が公認会計士で、副委員長を務めている（図表 - 2 参照）。宮崎県、山形県、千葉県でも同様に、3名ないし4名の構成員の一人として公認会計士が委員に選任されている。

また、外部調査委員会の委員以外にも、名古屋市の事例のように委員の検証作業事務補助者又は専門調査員として公認会計士が関与している事例もある。名古屋市の場合、外部調査委員会は委員3名、専門調査員2名、検証作業事務補助者1名で構成されている。3名の委員のうち1名、2名の専門調査員のうち1名及び1名の検証作業事務補助者の計3名が公認会計士であった。

3．個別外部監査の実施

地方公共団体の場合では、個別外部監査によって不正調査が行われることがある。

(a)選挙権を有する者が総数の50分の1以上の連署をもって監査委員に対して行う事務の執行に関する監査請求(地方自治法第75条第1項)、(b)議会が監査委員に求める監査請求(同法第98条第2項)、(c)地方公共団体の長から監査委員に対して求める事務の執行に関する監査請求(同法第199条第6項)、(d)同じく地方公共団体の長から監査委員に対してその地方公共団体が補助金や交付金その他の財政的援助を与えているものの出納その他の事務の執行で財政的援助に係るものへの監査請求(同法第199条第7項)、及び(e)地方公共団体の住民から監査委員への監査請求(同法第242条第1項)がある。

上記(a)の場合、同法第252条の39は、監査委員への監査請求について監査委員の監査に代えて個別外部監査契約に基づく監査によることを求めることができるとしている。上記の(b)～(e)についても、同法第252条の40、同法第252条の41、同法第252条の42、同法第252条の43により、個別外部監査契約に基づく監査を請求できることとされている。

千葉市の事例では、上記(a)及び同法第252条の39に基づいて、公認会計士による個別外部監査が平成17年3月から平成18年3月にかけて実施された。住民による監査請求は、市税の不正かつ不透明な徴税事務に対する不信からであり、監査目的を市税の徴税事務のうち、特別処分及び不納欠損処理の合理性と滞納整理事務の実効性に置き、平成11年度から平成15年度を監査対象期間とする内容であった。本事例では、公認会計士1名を個別外部監査人とし、それに9名の補助者で構成されている。9名の補助者のうち公認会計士が4名、システム監査技術者が2名、公認情報システム監査人が2名、その他が1名であった。

4．委員選任の基準と公認会計士への期待

第一藍野学院の事例では、文部科学省に提出した調査報告書が2回にわたり調査不十分との指摘を受けた経緯がある。平成20年11月20日に第一回の調査委員会が開催され、12回にわたって調査が行われ、その結果は、平成21年1月26日に文部科学省に報告されたが、調査不十分との指摘を受けた。その後、再調査を行い、

再度平成21年4月8日に結果を文部科学省に提出したが、この時は原因と責任の所在が明らかになっていないとの指摘を受けた。こういった経緯から、利害関係のない弁護士で構成する外部調査委員会が設置されることになった（図表 - 21 参照）。

岩手県の事例では、会計検査院の検査で不適切な事務処理が判明したことから、平成20年4月から5月までの間、農林水産部や県土整備部の各所属で内部調査が行われ、更に追加調査も実施された。事実公表がなされた平成20年9月の岩手県議会定例会の決算特別委員会において、第三者によるチェックが必要との指摘を受けた。会計検査院や県議会の指摘等を踏まえ、平成20年10月27日から、需用費の執行状況について、全庁調査を開始するとともに、10月30日には、弁護士、公認会計士、税理士及び大学教員で構成される外部調査委員会が設置された（図表 - 20参照）。

岐阜県の事例では、既述のとおり、不正な経理によって捻出された資金について当初は県職員のみで調査を行っていたが、それでは公正さを疑問視する意見もあったことから、外部調査委員会が設置された（図表 - 6 参照）。

以上の第一藍野学院、岩手県及び岐阜県の事例は、いずれも当初は不正調査を内部だけで行っていたが、それに対する外部からの不信が、外部調査委員会設置の発端であることが分かる。その背景には、非営利組織の組織風土に関して、一般的に外部者は以下のような印象が根強いと考えられる。

- (1) 強い仲間意識
- (2) 外部者に対する排他意識
- (3) 低いコンプライアンス意識
- (4) 低い業務改善意欲
- (5) 組織や会計の不透明性

非営利法人にこういった組織風土が残っているとの印象が払拭されない限り、非営利組織の職員だけで構成する内部調査の調査結果は、外部者に信用されるものではない。そこで外部の独立第三者機関として外部調査委員会が設置され、これらへの公認会計士の参加が要請されることになる。同様の理由から不正調査に当たる内部調査委員会でも公認会計士に参加が要請されるのである。

特に、外部の第三者で構成する外部調査委員会の委員を選任する場合、千葉県を含む30団体の事例から抽出すると、以下の点に配慮して行っていることが分かる。これが、外部調査委員会委員選任の基準になっていると考えられる。

図表 - 1 外部調査委員会委員選任の基準

客観的な意見
公正で公平な第三者
法務や経理に対する高度な専門的知識
優れた見識
指導性

5 . 本事例分析の集計結果と今後の検討課題

本事例分析では、非営利組織における不正の実態、内部調査委員会の調査手続、外部調査委員会の手続、再発防止策の提言などに関して、分析対象団体30団体の公表資料を集計した。その結果を要約すると以下のとおりである。

- (1) 不正関与の状況（本事例分析では、これを九つに類型化）、不正関与者数、不正発生要因、不正発覚の発端に関して、不明な事例が30団体中10団体以上あった。
- (2) 内部調査委員会による調査手続及び内部調査に要した期間に関して、不明な事例が30団体中10団体以上あった。
- (3) 外部調査委員会の構成メンバーに関して、不明な事例が30団体中10団体以上あった。

非営利組織で不正が発覚した場合、取りまとめられた調査報告書を通じて不正の実態や不正調査の概要を知ることができる。しかし、調査報告書に、「組織を上げての徹底的な調査」又は「膿をすべて出し切る決意」と熱意が記述されていても、不正調査が適正に行われてきたかの判断は、報告書の記述内容を通じて行う以外にはない。

上記のように、不正の実態や不正調査の概要を知る上で、非営利組織が公表した資料が不十分な原因は、本研究報告の冒頭で記述したように、不正に関して究明すべき根本課題（非営利組織における不正の概念や不正の影響、外部への調査結果公表の必要性など）について、社会で活発な議論がなされていない状況で、かつ、そのために非営利組織の組織風土が維持された状況で不正調査が実施されているためであると考えられる。

この点では、上場会社の不正調査のように、既に規定化がなされ、適時開示の必要性が広く一般に浸透している状況と、本研究報告における非営利組織の不正調査とは状況が大きく異なるのである。非営利組織においては、不正に関して根本課題について様々な場で議論が進むことが今後望まれる。

以 上