

# 独立行政法人監査基準の課題\*

## ーグローバル・スタンダードを目指してー

東 信 男\*\*

(会計検査院事務総長官房調査課長)

### I はじめに

我が国では、2001年4月に公共上の見地から確実に実施されることが必要な事務及び事業であって、国が自ら主体となって直接に実施する必要のないもののうち、民間の主体にゆだねた場合には必ずしも実施されないおそれがあるものなどを実施するため、独立行政法人が設立された。独立行政法人の会計は、原則として企業会計原則によるものとされているが<sup>1)</sup>、独立行政法人は企業会計が想定する民間企業とは異なった特性を有するため、企業会計原則に修正を加える形で独立行政法人会計基準及び同注解が作成された。独立行政法人は独立行政法人会計基準等に準拠して財務諸表を作成し、事業報告書及び決算報告書とともに主務大臣に提出している。そして、一定の要件を満たす独立行政法人は<sup>2)</sup>、財務諸表、事業報告書(会計に関する部分)及び決算報告書について、監事の監査のほか、会計監査人の監査を受けなければならないとされている<sup>3)</sup>(会計監査人の監査の実施状況については、表1参照)。この会計監査人の監査は、2001年3月に作成された「独立行政法人に対する会計監査人の監査の基準(以下「独立行政法人監査基準」という。)」及び我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して行われている。民間企業に適用される監査基準に加え、独立行政法人監査基準が作成されたのは、独立行政法人の公共的性格に配慮する必要があるためである。

\*本稿の作成に当たっては、2007年9月にイギリスで現地調査を行い、イギリス会計検査院においてインタビューを実施するとともに、資料の提供を受けた。

\*\*1956年生まれ。1980年横浜国立大学経済学部卒業、1986年ロチェスター大学経営大学院修士課程終了(MBA)。1980年会計検査院採用、その後、通商産業検査課総括副長、大蔵検査課決算監理官、上席研究調査官などを経て2006年より現職。この間、1990～1993年在ニューヨーク総領事館出向、2003年名古屋大学経済学部講師併任。

1) 独立行政法人通則法第37条。

2) 資本金の額が100億円に達せず、かつ、負債の合計額が200億円に達しない独立行政法人は除外されている(独立行政法人の組織、運営及び管理に係る共通的な事項に関する政令第2条)。

3) 独立行政法人通則法第39条。

表1 2005年度財務諸表等に関する会計監査人の監査の実施状況

主務府省名	独立行政法人名	監査報告書提出日	会計監査人	
内閣府	北方領土問題対策協会	H18.6.16	あずさ監査法人	
総務省	情報通信研究機構	H18.6.6	あずさ監査法人	
	消防研究所	H18.6.14	東陽監査法人	
	統計センター	H18.6.8	あずさ監査法人	
	平和祈念事業特別基金	H18.6.20	新日本監査法人	
外務省	国際協力機構	H18.6.15	新日本監査法人	
	国際交流基金	H18.6.19	新日本監査法人	
財務省	造幣局	H18.6.20	監査法人トーマツ	
	国立印刷局	H18.6.12	あずさ監査法人	
	日本万国博覧会記念機構	H18.6.13	監査法人トーマツ	
文部科学省	大学入試センター	H18.6.13	あずさ監査法人	
	国立オリンピック記念青少年総合センター	H18.5.29	あずさ監査法人	
	国立青年の家	H18.5.29	あずさ監査法人	
	国立少年自然の家	H18.5.29	あずさ監査法人	
	国立国語研究所	H18.6.28	中央青山監査法人	
	国立科学博物館	H18.6.12	新日本監査法人	
	物質・材料研究機構	H18.6.8	中央青山監査法人	
	防災科学技術研究所	H18.6.8	中央青山監査法人	
	宇宙航空研究開発機構	H18.6.13	中央青山監査法人	
	放射線医学総合研究所	H18.6.20	新日本監査法人	
	国立美術館	H18.6.19	新日本監査法人	
	国立博物館	H18.6.27	あずさ監査法人	
	文化財研究所	H18.6.12	新日本監査法人	
	科学技術振興機構	H18.6.14	中央青山監査法人	
	理化学研究所	H18.6.23	あずさ監査法人	
	日本スポーツ振興センター	H18.6.27	中央青山監査法人	
	日本芸術文化振興会	H18.12.8	監査法人トーマツ	
	日本学生支援機構	H18.6.21	新日本監査法人	
	海洋研究開発機構	H18.6.27	中央青山監査法人	
	国立高等専門学校機構	H18.6.23	中央青山監査法人	
	国立大学財務・経営センター	H18.6.23	中央青山監査法人	
	日本原子力研究開発機構	H18.6.29	あずさ監査法人	
	厚生労働省	雇用・能力開発機構	H18.6.27	あずさ監査法人
		勤労者退職金共済機構	H18.6.27	あずさ監査法人
		高齢・障害者雇用支援機構	H18.6.21	あずさ監査法人
		福祉医療機構	H18.6.20	新日本監査法人
		国立重度知的障害者総合施設のぞみの園	H18.6.20	新日本監査法人
労働者健康福祉機構		H18.6.26	あずさ監査法人	
国立病院機構		H18.6.19	新日本監査法人	
医薬品医療機器総合機構		H18.6.23	あずさ監査法人	
医薬基盤研究所		H18.6.28	監査法人トーマツ	
年金・健康保険福祉施設整理機構		H18.6.16	監査法人トーマツ	
農林水産省	家畜改良センター	H18.6.15	あずさ監査法人	
	農業・生物系特定産業技術研究機構	H18.6.9	あずさ監査法人	
	農業生物資源研究所	H18.6.6	新日本監査法人	
	農業環境技術研究所	H18.6.2	あずさ監査法人	
	農業工学研究所	H18.5.31	中央青山監査法人	
	森林総合研究所	H18.6.9	中央青山監査法人	
	水産総合研究センター	H18.6.1	あずさ監査法人	
	農畜産業振興機構	H18.6.23	あずさ監査法人	
	農業者年金基金	H18.6.20	新日本監査法人	
	農林漁業信用基金	H18.6.12	あずさ監査法人	
	緑資源機構	H18.6.22	新日本監査法人	
経済産業省	日本貿易保険	H18.6.16	中央青山監査法人	
	産業技術総合研究所	H18.6.16	あずさ監査法人	
	製品評価技術基盤機構	H18.6.9	新日本監査法人	
	情報処理推進機構	H18.6.23	あずさ監査法人	
	新エネルギー・産業技術総合開発機構	H18.6.23	あずさ監査法人	
	日本貿易振興機構	H18.6.26	あずさ監査法人	
	原子力安全基盤機構	H18.5.31	あずさ監査法人	
	石油天然ガス・金属鉱物資源機構	H18.6.19	新日本監査法人	
	中小基盤整備機構	H18.6.20	新日本監査法人	
	国土交通省	土木研究所	H18.6.13	監査法人トーマツ
建築研究所		H18.6.8	監査法人トーマツ	
交通安全環境研究所		H18.6.19	あずさ監査法人	
海上技術安全研究所		H18.6.16	新日本監査法人	
港湾空港技術研究所		H18.6.15	新日本監査法人	
海員学校		H18.6.23	あずさ監査法人	
自動車検査		H18.6.20	新日本監査法人	
鉄道建設・運輸施設整備支援機構		H18.6.23	あずさ監査法人	
水資源機構		H18.6.28	あずさ監査法人	
自動車事故対策機構		H18.6.14	あずさ監査法人	
空港周辺整備機構		H18.6.15	あずさ監査法人	
海上災害防止センター		H18.5.31	監査法人トーマツ	
都市再生機構		H18.6.23	新日本監査法人	
奄美群島振興開発基金		H18.5.31	あずさ監査法人	
日本高速道路保有・債務返済機構		H18.6.26	監査法人トーマツ	
環境省		国立環境研究所	H18.6.29	あずさ監査法人
		環境再生保全機構	H18.6.26	あずさ監査法人
計 (79法人)				

(出典) 総務省政策評価・独立行政法人評価委員会(2007)資料27

一方、独立行政法人の母国とされるイギリスでは、2004年12月15日以降に開始する期間の財務諸表から、公共部門の財務諸表検査に適用される監査基準として国際監査基準(イギリス・アイルランド版)(International Standards on Auditing (UK and Ireland) : ISA (UK/IR))が採用されている。そして、ISA (UK/IR)の採用を契機に、公共部門の特性に対応した検査の原則及び手続を定めた実務指針(Practice Note)第10号も2006年1月に全面的に改訂された。また、各国会計検査院が加盟している最高会計検査機関国際組織(International Organization of Supreme Audit Institutions : INTOSAI)は、財務検査ガイドラインとして国際監査基準(International Standards on Auditing : ISA)を採用するとともに公共部門の特性に対応した検査の原則及び手続を定めた実務指針を開発している。このように公共部門の財務諸表検査に関しては、基本的に民間企業に適用される監査基準を採用するとともに公共部門の特性に対応した実務指針等を別途作成するという方法が日本でも、国際的にも採用されている。我が国の独立行政法人監査基準は2001年3月に作成されたが<sup>4)</sup>、公共部門における財務諸表検査の理論及び実務の進展に対応したものとなっているのであろうか。そこで、現行の独立行政法人監査基準が公共部門の特性を十分に反映したものとなっているかどうか、イギリスやINTOSAI<sup>5)</sup>の動向を踏まえながら検討してみたい<sup>6)</sup>。(本稿はすべて筆者の個人的見解であり、筆者が属する会計検査院の公式見解を示すものではない。)

## II イギリスの動向

先ず最初に独立行政法人のモデルとされるイギリスの執行エージェンシー(Executive Agency)について、財務諸表検査の実施状況を見てみよう<sup>7)</sup>。

### 1. 法制度

イギリスでは、1988年のネクスト・ステップに基づき、政策実施機能を担う執行エージェンシーが省内に設立された。この執行エージェンシーには、目標による管理、発生主義会計の採用など、民間企業の経営手法が導入されており、独立行政法人の制度設計に当たり、参考にしたとされる<sup>8)</sup>。執行エージェンシーは2000年政府資源・会計法(Government Resources and Accounts Act 2000 : GRA法)に基づき、当該年度終了後に民間企業に適用される会計基準(GAAP)に準拠した決算書を作成し、翌年度の11月30日までに会計検査院長に提出することとされている<sup>9)</sup>。この決算書は、①業務コスト計算書、②再評価損益計算書、③貸借対照表、④キャッシュ・フロー計算書で構成され、最終的に所管省の資源会計決算書を構成するそれぞれの財務諸表に連結される。会計検査院長はGRA法に基づき、決算書の検査終了後、執行エージェンシーの証明済み決算書と検査報告書を翌年度の1月15日までに財務省に提出することとされている<sup>10)</sup>。会計検査院長の検査報告書は、GRA法に基づき、執行エージェンシーの証明済み決算書とともに、財務省

4) 独立行政法人監査基準は独立行政法人会計基準、同注解等の改訂に伴い、2003年7月に改訂された。

5) INTOSAIの動向については、本誌第36号において既に紹介しているため、本稿では取り上げていない(東信男(2007)pp.171-191参照)。

6) 我が国では、2004年4月に独立行政法人とほぼ同様の制度設計の下で、国立大学法人等が設立された。国立大学法人等の場合、会計監査人の監査は、「国立大学法人等に対する会計監査人の監査の基準(国立大学法人等監査基準)」及び我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して行われているが、国立大学法人等監査基準は、ほぼ独立行政法人監査基準と同一であるため、本稿での議論は、国立大学法人等監査基準にも当てはまる。

7) イギリスでは、中央政府の公共部門は、省、執行エージェンシー、非省庁パブリック・ボディ等で構成されている。本稿では、独立行政法人と比較するため、執行エージェンシーの財務諸表検査を取り上げているが、省、非省庁パブリック・ボディ等の財務諸表検査についても、執行エージェンシーとほぼ同様の取扱いとなっている。

8) 岡本信一(2003)p.11。

9) GRA法Sec.7(3)(a)。

10) GRA法Sec.7(3)(b)。

が翌年度の1月31日までに下院に提出することとされている<sup>11)</sup>。会計検査院長による執行エージェンシーの財務諸表検査の実績は、2005-06年度で75件となっている<sup>12)</sup>。

## 2. 監査基準

会計検査院長による執行エージェンシーの財務諸表検査は、基本的に監査実務委員会(Auditing Practices Board : APB)の作成したISA(UK/IR)に準拠して行われている。APBの作成する基準は、元々、民間企業の財務諸表監査に適用するために作成されているが、会計検査院長の決定に基づき、会計検査院長が行う財務諸表検査にも適用されることとなった<sup>13)</sup>。ISA(UK/IR)には、財務諸表監査に適用される原則及び基本的な手続が具体的に定められているが、APBは国際監査・保証基準審議会(International Auditing and Assurance Standards Board : IAASB)が作成したISAをベースに、イギリス及びアイルランドで適用されていた既存の監査基準に適合するよう必要な修正を加えた。ISA(UK/IR)として2004年から2006年までに30冊の監査基準書が作成されている。

## 3. 実務指針

公共部門には議会による予算統制など民間企業にはない特性があるため、APBは公共部門の財務諸表検査に適用されるガイダンスとして実務指針第10号「イギリスにおける公共機関の財務諸表検査(Audit of Financial Statements of Public Sector Bodies in the United Kingdom)」を作成していたが、2006年1月にISA(UK/IR)の採用を契機に全面的に改訂した。この実務指針第10号(改定版)では、本来、民間企業の財務諸表監査に適用されるISA(UK/IR)を公共部門に適用するため、各監査基準書ごとに検査手続を補足するとともに、歳出予算法を含めた財務会計法令への準拠性に関する検査手続を新たに追加している(実務指針第10号(改定版)の構成については、表2参照)。

## 4. 内部統制

執行エージェンシーの会計官(長官が兼務)は、財務省の政府会計規程に基づき、有効な内部統制を整備・運用するとともに、毎年度、その有効性を評価した内部統制報告書(Statement on Internal Control)を作成し、財務諸表とともに当該執行エージェンシーの決算書に掲載して下院に提出することとされている<sup>14)</sup>。財務省はリスク管理のフレームワークを提供することにより各省庁の内部統制の質的向上を図るため、2001年1月に「リスク管理－戦略的展望－(Management of Risk - A Strategic Overview)」を作成したが、2004年10月にその改訂版として「リスク管理－原則と概念－(Management of Risk - Principles and Concepts)」を作成した。会計検査院長は財務省との合意に基づき、財務諸表検査の過程において内部統制報告書についても検査を行うこととされている<sup>15)</sup>。APBは公共部門においてもコーポレート・ガバナンスが重要であるため、2003年11月に各省庁の内部統制報告書の検査に適用されるガイダンスとして告示(Bulletin)2003/1「コーポレート・ガバナンス：公共部門の会計監査人への要求事項(中央政府)(Corporate Governance: Requirements of Public Sector Auditors(Central Government))」を作成した。この告示2003/1では、中央政府に適用されるコーポレート・ガバナンスのフレームワークを提供するとともに、会計監査人が各省庁の内部統制報告書

11) GRA 法 Sec. 7(3)(c).

12) NAO(2007)p. 31.

13) APB(2004)p. 5.

14) HM Treasury(2000)21.3.

15) APB(2003)24.

を検査する場合の責任及び報告事項を定めている。

表2 APBの実務指針第10号(改定版)の構成

監査基準書	表題
前書き	公共部門の監査人の役割
ISQC(UK/IR)1	品質管理に関する国際基準
ISA(UK/IR)200	財務諸表監査の目的及び基本原則
ISA(UK/IR)210	監査業務の条件
ISA(UK/IR)220	歴史的財務情報の監査のための品質管理
ISA(UK/IR)230	文書化
ISA(UK/IR)240	財務諸表監査において不正行為を検討する監査人の責任
ISA(UK/IR)250	財務諸表監査における準拠性の検討
ISA(UK/IR)260	ガバナンス担当者との監査事項に関するコミュニケーション
ISA(UK/IR)300	財務諸表監査の計画
ISA(UK/IR)315	会計主体とその環境の理解及び重要な虚偽表示のリスクの評価
ISA(UK/IR)320	監査の重要性
ISA(UK/IR)330	評価されたリスクに対する監査人の手続
ISA(UK/IR)402	サービス提供機関を利用している被監査主体に関連する監査上の検討事項
ISA(UK/IR)500	監査証拠
ISA(UK/IR)501	監査証拠－特定事項に関する追加的な検討事項－
ISA(UK/IR)505	外部確認
ISA(UK/IR)510	初めての監査業務－開始残高－
ISA(UK/IR)520	分析的手続
ISA(UK/IR)530	監査上のサンプリング及びその他の選択的テスト手続
ISA(UK/IR)540	会計上の見積りの監査
ISA(UK/IR)545	公正価値の測定と開示事項の監査
ISA(UK/IR)550	関係者の開示
ISA(UK/IR)560	後発事象
ISA(UK/IR)570	継続企業の前提
ISA(UK/IR)580	経営者の説明
ISA(UK/IR)600	他の監査人の業務の利用
ISA(UK/IR)610	内部監査業務の検討
ISA(UK/IR)620	専門家の業務の利用
ISA(UK/IR)700	監査人の報告書
ISA(UK/IR)710	比較
ISA(UK/IR)720	監査済み財務諸表を構成する文書におけるその他の情報
追加	準拠性の検査
附録1	用語の解説
附録2	イギリスにおける公共機関の検査に関する法的フレームワーク
附録3	準拠性に関するリスクと可能な統制手続

(出典) APB(2006a)pp.1-2

## 5. 外部委託

会計検査院長は GRA 法上、執行エージェンシーの財務諸表検査の法定検査人となっているが、財務諸表検査の一部は外部に委託されている。外部委託先の決定は2つの段階を経て決定されている。第1段階として、会計検査院(National Audit Office : NAO)は財務諸表検査を委託する場合の契約先として8つの監査法人を選定し、これらとパートナーシップ契約を締結する。この中には、プライスウォーターハウスクーパース、KPMG 等の4大監査法人も含まれる。第2段階として、NAOは検査対象機関の特性、規模等に応じて8社の中から3社を選定し、これらに競争入札を行わせる。NAOは落札者を決定し、当該落札者と委託契約を締結する。委託契約は通常5年で、これには3年経過後、当該委託契約を解除できる旨の条件が付される。財務諸表検査が外部委託された場合でも、検査報告書の署名は、法定検査人である会計検査院長が行う。NAOの財務諸表検査のうち外部委託の割合は、執行エージェンシー以外の検査対象機関を含め2005-06年度で25%となっている<sup>16)</sup>。

## III 独立行政法人監査基準の課題

我が国では従来、公共部門に適用される監査基準は作成されていなかったため、独立行政法人監査基準は我が国で初めて作成された政府監査基準と位置付けられる。歴史的意義は大きいと言えるが、公共部門における財務諸表検査の理論及び実務の進展に伴う見直しは常に必要である。ここでは、現行の独立行政法人監査基準が公共部門の特性を十分に反映したものとなっているかどうか、イギリスや INTOSAI の動向を踏まえながら検討してみたい。

### 1. 準拠性の監査

#### (1) 基準上の取扱い

独立行政法人監査基準では、準拠性の監査について、「財務諸表等の表示が適正である旨の会計監査人の意見は、財務諸表等には、全体として重要な虚偽の表示がないということ及び財務諸表等の作成に際し重要な影響を与える法令に準拠していることについて、合理的な保証を得たとの会計監査人の判断を含んでいる。」とされている<sup>17)</sup>。これは、「通則法第39条による独立行政法人に対する監査は、あくまで財務諸表等の監査であることから、法規準拠性とは、財務諸表等に重要な影響を与える法令に準拠することであると考える。公共性の高い事務・事業を行う独立行政法人は、民商法等の私法のみならず、公法体系の法令が適用される局面も多く、準拠すべき法令やその内容を網羅的に列挙することは極めて困難であり、実務上も現実的ではないと考える。」とされているからである<sup>18)</sup>。この結果、独立行政法人の財務諸表監査では、財務諸表等に重要な影響を与える法令への準拠性については監査されるものの、会計処理そのものが財務会計法令に準拠しているかどうかの監査及び意見の表明は行われない。

#### (2) 課題

公共部門の特性の一つは、民間企業と異なり法令の統制を受けているということである。つまり、公共部門の行財政活動は、国が強制的に徴収した租税を根源的な財源としているため、予算執行に当たり準拠

16) NAO(2006)p. 44.

17) 独立行政法人監査基準第2節「監査の目的」2.

18) 独立行政法人会計基準研究会・財政制度等審議会(2003)p. 3.

すべき会計処理の原則及び手続については、基本的な事項が法律で定められ、実務的な事項が政令、省令等により定められる。同様に予算執行に伴い取得した資産及び発生した負債の管理に関する原則及び手続については、基本的な事項が法律で定められ、実務的な事項が政令、省令等により定められる。独立行政法人においても、独立行政法人通則法、独立行政法人の組織、運営及び管理に係る共通的な事項に関する政令、各独立行政法人の財務及び会計に関する省令、各独立行政法人の業務方法書等の統制を受けている。このように独立行政法人の行財政活動は、財務会計法令の統制を受けていることから、会計監査人は、法令による統制が有効に機能していることを確かめるため、財務諸表等への影響の如何にかかわらず、会計処理そのものが財務会計法令に準拠しているかどうかの監査及び意見の表明を行う必要がある<sup>19)</sup>。

### (3) グローバル・スタンダード

イギリスでは、国民から徴収した租税を根源とする公的資金が議会により承認された目的のためにのみ使われるためには、会計処理が財務会計法令に準拠することが不可欠であると認識されている。公共部門における財務諸表の作成は、議会に対して会計処理の準拠性に関する説明責任を果たす上で重要な手段とされているため、検査報告書において、財務諸表の適正性に関する意見の表明に加え、財務会計法令への準拠性について別途、明確に意見を表明する必要があると考えられている。この場合、検査意見を形成するに当たって行う重要性の判断は、財務諸表の適正性と財務会計法令への準拠性では同一の水準ではなく、財務会計法令への準拠性については量的重要性より質的重要性が重視される<sup>20)</sup>。この結果、執行エージェンシーの財務諸表検査では、財務諸表への影響の如何にかかわらず、会計処理が財務会計法令に準拠しているかどうかの検査及び意見の表明が行われる<sup>21)</sup>。

一方、INTOSAIの財務検査ガイドラインによれば、公共部門の財務諸表検査には、財務諸表の表示が適正であるかどうかの検査に止まらず、会計処理が財務会計法令に準拠しているかどうかの検査も含まれる。財務会計法令への準拠性に関する報告は、法的に求められていない場合でも多くの国民が期待しているため、会計監査人は財務会計法令への準拠性について別途報告することを念頭に、検査計画の策定と検査手続を実施するとしている<sup>22)</sup>。そして、財務会計法令への準拠性に関する評価は、財務諸表の適正性に関する評価とは別に行うとしている<sup>23)</sup>。これは、会計処理が適正に財務諸表に反映されていても、財務会計法令に違反している場合があるからである。このように公共部門の財務諸表検査に関するグローバル・スタンダードでは、財務諸表等への影響の如何にかかわらず、会計処理が財務会計法令に準拠しているかどうかの検査及び意見の表明が行われる。

## 2. 決算報告書の監査

### (1) 基準上の取扱い

独立行政法人監査基準では、決算報告書の監査について、「決算報告書が独立行政法人の長による予算

19) 会計監査人により会計処理そのものが財務会計法令に準拠しているかどうかの監査及び意見の表明を行う必要性を認識させられた事態として、2001年度の独立行政法人農業技術研究機構の事例が挙げられる。農業技術研究機構では、たい肥場上屋設置工事において、年度内に着工していないにもかかわらず年度内にしゅん工したこととして虚偽の書類を作成したり、着工前に工事代金を全額支払っていたりなどとして、会計処理が会計規程等に違反していた(指摘金額652万円)(会計検査院(2003a) pp.550-552)。

20) つまり、財務会計法令への準拠性に関する重要性の基準値は、財務諸表の適正性に関する重要性の基準値より低く設定されるということである(APB(2006a)310.)。

21) APB(2006a)286。

22) INTOSAI(2007a)p.3。

23) INTOSAI(2007c)p.14。

の区分に従って決算の状況を正しく示しているかどうか意見を表明しなければならない。」とされている<sup>24)</sup>。これは、「独立行政法人は効率的な業務運営のために、中期目標、中期計画及び事後評価の仕組みが導入されており、事前計画との対比が重視されている。このため、決算報告書に関しては、予算の区分に従って決算の状況を正しく表示しているかどうかについて、会計監査人の意見が付けられるものと考えられる。通則法 39 条における会計監査の監査は、商法監査と類似した財務諸表及び事業報告書(会計に関する部分に限る。)に対する監査に加えて、独立行政法人の業務運営の方法を反映し、予算決算対比を目的とする決算報告書監査も求められている。しかしながら、独立行政法人に対する会計監査は、あくまで財務諸表に対する監査が制度の中核であると考え。」とされているからである<sup>25)</sup>。この結果、独立行政法人の財務諸表監査では、決算報告書の表示の妥当性については監査されるものの、会計処理が予算に準拠しているかどうかの監査及び意見の表明は行われぬ。

## (2)課題

公共部門の特性の一つは、民間企業と異なり予算の統制を受けているということである。つまり、公共部門の行財政活動の基本は、国が強制的に徴収した租税を政策目的に応じて配分することである。国民は多様な利害関係を有しているため、このような配分は、国民の代表者で構成される国会で審議され、議決された予算により行われる。独立行政法人に対しては、運営費交付金、国庫補助金、施設整備費、政府出資金等が毎年、交付されているが、これらは主務省の予算に計上され、国会の議決を経ている<sup>26)</sup>。このように独立行政法人の行財政活動は、国会の予算統制を受けていることから、会計監査人は、予算統制が有効に機能していることを確かめるため、会計処理が予算に準拠しているかどうかの監査及び意見の表明を行う必要がある<sup>27)</sup>。

## (3)グローバル・スタンダード

イギリスでは、単年度の歳出予算は、最終的に歳出予算法及び統合国庫資金法として立法化されており、これらは会計処理が準拠すべき最も重要な財務会計法令となっている。このため予算統制の有効性の検査は、財務会計法令への準拠性の検査の一部として行われる。つまり、公共部門の財務諸表が議会に対して説明責任を果たすためには、検査報告書において、財務諸表の適正性に関する意見の表明に加え、予算への準拠性について別途、明確に意見を表明する必要があると考えられている。そして、検査意見を形成するに当たって行う重要性の判断は、財務諸表の適正性と予算への準拠性では同一の水準ではなく、予算への準拠性については量的重要性より質的重要性が重視される<sup>28)</sup>。この結果、執行エージェンシーの財務諸表検査では、会計処理が予算に準拠しているかどうかの検査及び意見の表明が行われる<sup>29)</sup>。無限定適正意見の場合を例に、検査報告書の検査意見の部分を我が国とイギリスを比較すると、表3のようになる。

24) 独立行政法人監査基準第5節「報告基準」第1「基本原則」1(3)。

25) 独立行政法人会計基準研究会・財政制度等審議会(2003)p. 2。

26) 独立行政法人の平成19年度計画における収入予算額は、合計(101法人)で55兆5666億円となっている(総務省政策評価・独立行政法人評価委員会(2007)資料20-1)。

27) 独立行政法人ではないが、会計監査人により会計処理が予算に準拠しているかどうかの監査及び意見の表明を行う必要性を認識させられた事態として、1999年度～2003年度の国立大学法人広島大学及び2003年度の国立大学法人佐賀大学の事例が挙げられる。広島大学及び佐賀大学では、医薬品、診療材料等の購入などに当たり、予算額を超えて購入等を行い、当該年度に行うべき会計処理を行わず、日付欄が空白の請求書を業者に提出させ、これに適当な日付を記入するなどして翌年度等の予算から代金を支払っていて、会計処理が予算等に違反していた(指摘金額7億7172万円)(会計検査院(2005)pp.481-484)。

28) つまり、予算への準拠性に関する重要性の基準値は、財務諸表の適正性に関する重要性の基準値より低く設定されるということである(APB(2006a)310)。

29) APB(2006a)286。

表3 検査報告書（検査意見の部分）の比較

(1) 日本

<p>独立監査人の監査報告書</p>
<p>(監査の対象) 略</p>
<p>(実施した監査の概要) 略</p>
<p>(財務諸表等に対する監査結果) 監査の結果、当監査法人の意見は次のとおりである。 (1) 財務諸表(利益の処分に関する書類(案)を除く。)が、独立行政法人会計基準及び我が国において一般に公正妥当と認められる会計の基準に準拠して、独立行政法人〇〇〇〇の財政状態、運営状況、キャッシュ・フローの状況及び行政サービス実施コストの状況をすべての重要な点において適正に表示しているものと認める。 (2) 利益の処分に関する書類(案)は、法令に適合しているものと認める。 (3) 事業報告書(会計に関する部分に限る。)は、独立行政法人の業務運営の状況を正しく表示しているものと認める。 (4) 決算報告書は、独立行政法人の長による予算の区分に従って決算の状況を正しく示しているものと認める。</p>

(出典) 日本公認会計士協会(2003)pp.5-6

(2) イギリス

<p>会計検査院長の議会下院への証明書・報告書</p>
<p>(会計官と会計検査人の責任) 略</p>
<p>(検査意見の基礎) 略</p>
<p>(意見) 私の意見では、 (1) 財務諸表は、2000年政府資源・会計法及び同法に基づく財務省の指示に準拠して、執行エージェンシーの〇〇〇〇年3月31日現在の財政状態、同日をもって終了する会計年度の純運営コスト、収益、費用及びキャッシュ・フローの状況を真実かつ公正に表示している。 (2) 報酬報告書のうち検査すべき部分は、2000年政府資源・会計法に基づく財務省の指示に準拠して適性に作成されている。 (3) すべての重要な点に関して、収入及び支出は、議会で承認された目的に充てられており、また、財務的な取引は、関連法令に準拠して処理されている。</p>

(出典) APB(2006b)pp.4-6 より作成

一方、INTOSAIの財務検査ガイドラインによれば、公共部門の財務諸表検査には、財務諸表の表示が適正であるかどうかの検査に止まらず、会計処理が予算に準拠しているかどうかの検査も含まれる。予算への準拠性に関する報告は、法的に求められていない場合でも、多くの国民が期待しているため、会計監査人は予算への準拠性に関して別途報告することを念頭に、検査計画の策定と検査手続を実施するとしている<sup>30)</sup>。そして、予算への準拠性に関する評価は、財務諸表の適正性に関する評価とは別に行うとしている<sup>31)</sup>。これは、会計処理が適正に財務諸表に反映されていても、予算に違反している場合があるからである。このように公共部門の財務諸表検査に関するグローバル・スタンダードでは、会計処理が予算に準拠しているかどうかの検査及び意見の表明が行われる。

### 3. 不正行為の監査

#### (1) 基準上の取扱い

独立行政法人監査基準では、不正行為の監査について、「財務諸表等に対する意見表明には、財務諸表等に重要な影響を与える不正及び誤謬並びに違法行為がないかどうかについての意見表明を含むものでなければならない。」とされている<sup>32)</sup>。これは、「企業会計における財務諸表監査においては、財務諸表に重要な影響を及ぼす不正及び誤謬並びに違法行為の存在を看過することなく監査を実施するという実務慣行が存在する。公共的性格を有する独立行政法人に対する会計監査人の監査においては、企業の会計監査にも増して、違法行為等の発見に対する重要な関心があると思料される場所である。」とされているからである<sup>33)</sup>。そして、日本公認会計士協会の実務指針では、財務諸表等の重要な虚偽の表示をもたらす独立行政法人内部者による不正及び誤謬並びに違法行為の存在が認められたかどうかの意見を表明することとしている<sup>34)</sup>。この結果、独立行政法人の財務諸表監査では、独立行政法人内部者による不正行為のみが監査対象になり、外部者による不正行為は監査対象にはならない。

#### (2) 課題

公共部門の特性の一つは、民間企業と異なり市場機構を経由することなく行政サービスを提供しているということである。つまり、公共部門では、国民の福祉の向上を図るなどのため、法令等で定められた一定の要件を満たす受益者に補助金、給付金等が交付されたり資金が貸付けられており、これらの補助金等の交付・貸付けは受益者の申請により行われている。また、行政サービスの提供には、国民から強制的に徴収した租税が充てられるが、租税には源泉徴収だけではなく、申告納税も含まれている。このように公共部門では、補助金等の申請や納税の申告に係る審査が十分に行われなかった場合、外部者により不正行為が行われるリスクが高くなる。独立行政法人の中には、主務省の政策実施機関として、法令等で定められた一定の要件を満たす受益者に補助金、給付金等を交付しているものも含まれている。このように独立行政法人が提供する行政サービスは、受益者により不正行為が行われるリスクが高いため、会計監査人は、当該独立行政法人の外部者による不正行為についても監査する必要がある<sup>35)</sup>。

30) INTOSAI(2007a)p.3.

31) INTOSAI(2007c)p.14.

32) 独立行政法人監査基準第5節「報告基準」第1「基本原則」2。

33) 独立行政法人会計基準研究会・財政制度等審議会(2003)p.3.

34) 日本公認会計士協会(2003)p.5.

35) 会計監査人が独立行政法人の外部者による不正行為についても監査する必要性を認識させられた事態として、2002年度～2006年度の独立行政法人日本学術振興会の事例が挙げられる。日本学術振興会では、科学研究費補助金の経理において、研究代表者等が業者に架空の取引を指示して虚偽の納品書、請求書等を作成させ、これにより架空の取引に係る購入代金を所属する研究機関に支払わせて別途に経理していたため、補助金が過大に交付されていた(指摘金額2610万円)(会計検査院(2007)pp.579-581)。

### (3) グローバル・スタンダード

イギリスでは、財務諸表検査を行う場合に留意すべき不正行為として、資産の流用による虚偽表示と粉飾決算による虚偽表示を挙げている。公共部門では、政策目的を達成するため国民に対して無償で補助金、給付金等が交付されたり、行政サービスを提供する財源に充てるため国民から強制的に租税が徴収されていることから、外部者による不正行為が行われるリスクが高いと認識されている。つまり、公共部門では、外部者を当事者とする資産の流用による虚偽表示のリスクが高いと認識されている。この結果、執行エージェンシーの財務諸表検査では、外部者による不正行為についても検査対象となる<sup>36)</sup>。

一方、INTOSAIの財務検査ガイドラインによれば、公共部門では検査対象機関の内部者による不正行為に加え、給付金の受給者のような外部者により不正行為が行われるリスクがかなり高いため、会計監査人は外部者により不正行為が行われるリスクを考慮に入れながら検査計画の策定と検査手続を実施するとしている<sup>37)</sup>。このように公共部門の財務諸表検査に関するグローバル・スタンダードでは、外部者による不正行為についても検査対象となる。

## 4. 内部統制の監査

### (1) 基準上の取扱い

独立行政法人監査基準では、内部統制の監査について、「会計監査人は、独立行政法人の内部統制の状況を把握して統制リスクを暫定的に評価し、財務諸表項目自体が有する固有リスクも勘案した上で、統制評価手続に係る監査計画並びに発見リスクの水準に応じた実証手続に係る監査計画を策定し、実施すべき監査手続、実施の時期及び範囲を決定しなければならない。」とされている<sup>38)</sup>。これは、「独立行政法人における内部統制は、独立行政法人の長が業務管理全般を対象として構築するものであり、内部統制組織とそれに影響を与える内部業務環境から構成される。このうち監査上対象とされる内部統制とは、適正な財務諸表の作成に関連する部分及び財務諸表等に重要な影響を与える法令に準拠していることを確保する部分である。」とされているからである<sup>39)</sup>。この結果、独立行政法人の財務諸表監査では、監査手続等を決定することを目的とした内部統制の評価は行われるものの、内部統制が有効に機能しているかどうかの報告は行われない。

### (2) 課題

公共部門の特性の一つは、民間企業と異なり予算及び法令の統制を受けながら、政策目的を達成するために活動しているということである。このため公共部門では、①効率的な政策の実施と政策目的の達成、②財務報告及び業績報告(アウトカム)の信頼性の確保、③関連法令等への準拠性の確保、④資産の保全を図るため、組織内の職員により遂行されるプロセスである内部統制を整備するとともにそれを運用している<sup>40)</sup>。公共部門がその役割を的確に果たす上で、上記の①～⑤を阻害するリスクに対応した内部統制が整備され、かつ確実に運用されているかどうか評価することは不可欠である。独立行政法人は主務省の政策実施機関として、使途の内訳が特定されない運営費交付金の交付を受ける一方で、主務大臣により設定された中期目標を達成するために活動している。このように独立行政法人は、自立性・自発性を発揮する仕

36) APB(2006a)370.

37) INTOSAI/FAS(2007)3.a).

38) 独立行政法人監査基準第4節「実施基準」第2「監査計画の策定」3.

39) 独立行政法人会計基準研究会・財政制度等審議会(2003)p. 7.

40) INTOSAI(2004)pp. 6-11.

組みの下で目標による管理が行われているため、会計監査人は、内部統制が有効に機能しているかどうかの監査及び報告を行う必要がある<sup>41)</sup>。

### (3) グローバル・スタンダード

イギリスでは、執行エージェンシーの会計官は毎年度、内部統制の有効性を評価した内部統制報告書を作成し、財務諸表とともに当該執行エージェンシーの決算書に掲載して下院に提出することとされている。ここで内部統制とは、当該執行エージェンシーが政策目的を達成するとともに、公的資金と資産を保全するため、組織内に設定した手続及び仕組みと認識されている。会計検査院長は財務省との合意に基づき、財務諸表検査の過程において執行エージェンシーの内部統制報告書について検査を行うこととされている。この検査は「review」であり、「audit」とは区別されている。会計検査院長は、内部統制報告書が財務省の開示要求事項を満たしていなかったり、表現が誤解を与えたり、または、財務諸表検査の過程で得た情報と矛盾していた場合に限り、当該事態を財務諸表に関する検査報告書の中で報告することになっている<sup>42)</sup>。この結果、執行エージェンシーの財務諸表検査では、内部統制が有効に機能しているかどうかの検査及び必要に応じて報告が行われる。

一方、INTOSAIの財務検査ガイドラインによれば、公共部門の財務諸表検査には、財務諸表の表示が適正であるかどうかの検査に止まらず、内部統制の有効性に関する検査も含まれる。内部統制の有効性に関する報告は、法的に求められていない場合でも、多くの国民が期待しているため、会計監査人は内部統制の有効性について別途報告することを念頭に、検査計画の策定と検査手続を実施するとしている<sup>43)</sup>。そして、会計監査人は内部統制の有効性に関する検査を行い、欠陥がある場合、当該事態を報告するとしている<sup>44)</sup>。このように公共部門の財務諸表検査に関するグローバル・スタンダードでは、内部統制の有効性に関する検査及び必要に応じて報告が行われる。

## 5. 経済性・効率性等の監査

### (1) 基準上の取扱い

独立行政法人監査基準では、経済性・効率性等の監査について、「会計監査人は、監査の実施に当たっては、会計の専門家としての専門能力と実務経験から得られた知識を十分に活用し、独立行政法人の非効率的な取引等の発見に努めなければならない。」とされている<sup>45)</sup>。これは、「独立行政法人の事務・事業が効率的かつ効果的に実施されたかについては、主務大臣をはじめとする関係者及び国民の重要な関心事項であり、非効率的な取引等については、会計監査人により指摘されることを期待しているものとする。このため、独立行政法人の会計監査人は、財務諸表監査の実施過程において、非効率的な取引等を発見した場合は、独立行政法人の長及び監事並びに独立行政法人の長を経由して主務大臣に報告を行うなど、適切に対応しなければならない。」とされているからである<sup>46)</sup>。この結果、独立行政法人の財務諸表監査で

41) 会計監査人により内部統制が有効に機能しているかどうかの監査及び報告を行う必要性を認識させられた事態として、2002年度の独立行政法人理化学研究所の事例が挙げられる。理化学研究所では、研究等の用に供するために所有する物品について、備えることとなっている物品管理簿等の帳簿が備えられていなかったり、固定資産台帳に管理箇所として廃止された研究室等が記載されているなど帳簿の記載が適切でなかったり、撤去申請書の申請年月日を書き換えるなど処分の事務手続が適切でなかったりなどとして、適切な管理が行われていなかった(指摘金額8億9162万円)(会計検査院(2003b)pp.517-523)。

42) APB(2003)47.

43) INTOSAI(2007b)p.3.

44) IAASB(2007)A126.

45) 独立行政法人監査基準第4節「実施基準」第3「監査の実施」6。

46) 独立行政法人会計基準研究会・財政制度等審議会(2003)p.6.

は、財務諸表等の適正性に加え、経済性、効率性及び有効性の観点からも監査が行われる。

## (2)課題

公共部門の特性の一つは、民間企業と異なり一定の予算の範囲内で、政策目的を達成するために活動しているということである。つまり、公共部門は国民の福祉の向上を図るなどの政策目的を達成するために行政活動を行っており、国民から強制的に徴収した租税を財源に、その成果物である行政サービスを市場機構を経由しないで国民に提供している。公共部門の行政活動は、市場機構において競争原理による評価を受けていないため、財務情報だけではその業績を評価することはできない。別途、それぞれの行政分野に関して専門的な能力や実務経験を有する者が、財務情報だけではなく、非財務的な業績情報に基づいて経済性、効率性及び有効性の観点から評価する必要がある。独立行政法人は主務省の政策実施機関として活動しており、その活動範囲は国のほぼすべての行政分野に及んでいる。会計監査人は、企業会計で培った会計監査に関する専門的な能力や実務面での蓄積を活用することが期待されているが、国の行政分野に関する専門的な能力や実務経験が期待されているわけではない<sup>47)</sup>。

## (3)グローバル・スタンダード

イギリスでは、会計検査院長の主な職務は、GRA 法を根拠とする財務諸表検査と、1983 年国家会計検査法(National Audit Act 1983)を根拠とする業績検査に分けられる。このうち業績検査とは、公的資金の支出について、経済性、効率性及び有効性の観点から行う検査と定義されている。財務諸表検査に従事する職員の大部分は、勅許会計士の資格を有する者か、資格取得中の研修生であるのに対し、業績検査に従事する職員は防衛、環境、教育等の国の行政分野に関する専門的な能力を有する者となっている。また、財務諸表検査に関する APB の実務指針でも、経済性、効率性及び有効性の観点からの検査は除外されている<sup>48)</sup>。この結果、執行エージェンシーに対しては、財務諸表検査と業績検査は別々に行われ、財務諸表検査では、経済性、効率性及び有効性の観点からの検査は行われない。

一方、INTOSAI では、政府会計検査を財務検査、準拠性検査及び業績検査に分け、財務検査については IAASB の ISA とコンバージェンスされた財務検査ガイドラインを採用するとともに、準拠性検査<sup>49)</sup>及び業績検査については INTOSAI が独自に開発したガイドラインを採用することとした。これは公共部門に発生主義会計を導入する国が増加してきたことに伴い、民間部門の財務諸表監査に適用される ISA を公共部門の財務検査に準用できる素地が醸成されたことが背景にある。このように政府会計検査に関するグローバル・スタンダードでは、財務検査と業績検査は別々に行われ、財務検査では、経済性、効率性及び有効性の観点からの検査は行われない。

47) 会計監査人が経済性・効率性等の監査ではなく、財務諸表の適正性及び会計処理の準拠性の監査に専念すべき必要性を認識させられた事態として、2005 年度の独立行政法人年金・健康保険福祉施設整理機構の事例が挙げられる。年金・健康保険福祉施設整理機構では、国から出資される国有物品の時価評価額の算定に当たり、減価償却を行わない資産に該当するとしていた美術品等について、耐用年数が経過したものとして、残存価格(10%)までの減価償却の計算が行われたため、時価評価額が過小となっており、機構の財務諸表等における資本金等の額が正しく表示されていなかった(指摘金額1億3416万円)(会計検査院(2006)pp.216-219)。

48) APB(2006a)16。

49) INTOSAI では、財務諸表検査で行われる会計処理の準拠性の検査を準拠性検査と捉えている(INTOSAI/CAS(2007)3)。このため、準拠性検査ガイドラインの内容は、財務検査ガイドラインの実務指針とかなりの部分で重複している。

## IV. おわりに

我が国において、独立行政法人に対する会計監査人の監査は、独立行政法人監査基準及び我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して行われている。民間企業に適用される監査基準に加え、独立行政法人監査基準が作成されたのは、独立行政法人が公共部門としての特性を有しているため、その特性に対応した監査の原則及び手続を別途定める必要があるからである。この公共部門の特性の一つとして、独立行政法人は民間企業と異なり財務会計法令及び予算の統制を受けていることが挙げられる。しかし、現行の独立行政法人監査基準では、財務諸表等に重要な影響を与える法令への準拠性については監査されるものの、会計処理そのものが財務会計法令及び予算に準拠しているかどうかの監査及び意見の表明は行われないなど、いくつかの課題を有している。現行の独立行政法人監査基準は、財務諸表の適正性の監査に偏り過ぎており、会計処理そのものの準拠性の監査を取り上げていない一方で、専門的な能力の面で十分に対応できない経済性、効率性及び有効性の観点からの監査を求めている。

独立行政法人監査基準は我が国で初めて作成された政府監査基準であり、その歴史的意義は大きいものの、公共部門における財務諸表検査の理論及び実務の進展に伴う見直しは常に必要である。現在、公共部門でも監査基準の国際的なコンバージェンスが進展しており、我が国もグローバル・スタンダードを目指した監査水準のレベル・アップが求められる。本稿では、グローバル・スタンダードの一例として、独立行政法人の母国とされるイギリスの実務指針第 10 号や ISA とのコンバージェンス作業を行っている INTOSAI の実務指針を紹介したが、独立行政法人監査基準の見直しを行う上で参考になると考えられる。

## <参考文献>

- 東信男(2007)「INTOSAI における政府会計検査基準の体系化 -国際的なコンバージェンスの流れの中で-」『会計検査研究』No. 36
- 岡本信一(2001)『独立行政法人の創設と運営-英国エージェンシーとの比較を通じて-』(財)行政管理研究センター
- 会計検査院(2003a)「たい肥場上屋設置工事に係る会計経理が適正を欠くと認められるもの」『平成 14 年度決算検査報告』
- 会計検査院(2003b)「物品の管理が適切なものとなるよう是正改善の処置を要求したもの」『平成 14 年度決算検査報告』
- 会計検査院(2005)「医薬品、診療材料等の購入などに当たり、当該年度の予算の額を超えて購入等を行い、翌年度等において事実と異なる不適正な会計経理を行って代金を支払っているもの」『平成 16 年度決算検査報告』
- 会計検査院(2006)「独立行政法人年金・健康保険福祉施設整理機構に出資された国有の物品の時価評価額の算定が適切なものとなるよう是正改善の処置を要求したもの」『平成 17 年度決算検査報告』

会計検査院(2007)「科学研究費補助金の経理が不当と認められるもの」『平成18年度決算検査報告』  
総務省政策評価・独立行政法人評価委員会(2007)『独立行政法人評価年報(18年度版)』  
独立行政法人会計基準研究会・財政制度等審議会(2003)『独立行政法人に対する会計監査人の監査に係る  
報告書(改訂)』  
日本公認会計士協会(2003)『独立行政法人監査の監査報告書作成に関する実務指針』(公会計委員会報告第  
1号)

APB(2003) *Corporate Governance: Requirements of Public Sector Auditors (Central Government)* (Bulletin 2003/1)

APB(2004) *The Auditing Practices Board: Scope and Authority of Pronouncements (Revised)*

APB(2006a) *AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS OF PUBLIC SECTOR BODIES IN THE UNITED KINGDOM (Revised)* (Practice Note 10)

APB(2006b) *Illustrative Auditor's Reports on Public Sector Financial Statements in the United Kingdom* (Bulletin 2006/2)

HM Treasury(2000) *Government Accounting 2000*

IAASB(2007) *International Standard on Auditing 315 - Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and its Environment*

INTOSAI(2004) *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*

INTOSAI(2007a) *Practice Note to International Standard on Auditing 300 - Planning an Audit of Financial Statements* (ISSAI 1300)

INTOSAI(2007b) *Practice Note to International Standard on Auditing 315 - Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatements Through Understanding the Entity and its Environment* (ISSAI 1315)

INTOSAI(2007c) *Practice Note to International Standard on Auditing 450 - Evaluation of Misstatements Identified during the Audit* (ISSAI 1450)

INTOSAI/CAS(2007) *INTOSAI Compliance Audit Guidelines related to audit of Financial Statements*

INTOSAI/FAS(2007) *Practice Note to International Standard on Auditing 240 - The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements*

NAO(2006) *Corporate Plan 2006*

NAO(2007) *General Report of the Comptroller and Auditor General 2005-06*