

# 監査論の視点から見た会計検査と行政評価

吉 見 宏\*

(北海道大学大学院経済学研究科助教授)

## 1 . 序

平成13年の省庁再編にあわせて、我が国の国家行政機関に対しても行政評価が導入されることとなった。行政評価は、その手法や理論について今後具体的な研究が展開されていくところであろう、わが国にとっては新たな分野である。本稿では、このような現状を踏まえて、監査論の視点から、行政評価、そしてその会計検査との関係と位置づけを再検討しようとするものである。

## 2 . 会計検査と監査

監査とは何か、という問いに対しては意外に定説が得られていない。たとえば、監査とは会計に関連するものであって、監査論は会計学の一分野であるとする考えがある。アメリカの会計学者Littleton[ 1953 ]は、監査を会計のプロセスの中に位置づけ、すなわち監査のない会計を想定しなかった<sup>1)</sup>。

対して、監査はいわばものごとをチェックする一般的な行為であって、会計に関する監査はその一形態にすぎないとする考えもある。たとえば、アメリカの監査論学者Mautz and Sharaf [ 1961 ]は、「監査を会計の一分科と考えるのは、まったく正しくない。監査は会計に関連があり、そのことは、監査人がまず第一に会計士であることを説明するものではあるが、監査は会計の一部ではないのである」とする<sup>2)</sup>。

このように、監査論の守備範囲とすべき領域がどこなのかすら、学問的にも確定していない観がある。しかしながら、たとえMautz and Sharafのような見解をとるにしても、量的にも質的にも監査の典型的な現象は会計に関連するものであることは論をまたない。つまり、会計に関連する監査行為は、少なくとも監査行為の典型である。これが、監査論の研究者のほとんどが会計学研究者であることの所以であり、監査を会計学の立場から研究することの合理性の裏付けとなっている。

さて、監査を主として会計学の観点から検討することの正当性を得たとしても、次に会計検査は監査

\*1961年生まれ。九州大学経済学部卒、同大学大学院経済学研究科単位取得退学。日本学術振興会特別研究員を経て、91年、北海道大学経済学部講師、93年より同助教授、2000年より同大学院経済学研究科へ配置換え。会計システム論担当。日本会計研究学会、日本監査研究学会等に所属。著書に、『企業不正と監査』、『会計利潤の計算方法』(共著)、『ケースブック監査論』(近刊)がある。e-mail: yoshimi@econ.hokudai.ac.jp

1) Littleton[ 1953 ] Chapter 6 . 邦訳第6章。

2) Mautz and Sharaf[ 1961 ] pp. 13 14 . 邦訳18頁(本文中の引用は邦訳書を参考に一部改訳している)。

か、という問いは、しばしば発せられるものであろう。

監査の英語での用語はAuditないしAuditingであり、これはたとえばオーディオと同じ語源であって、すなわち「聴くこと」、「聴取すること」から展開された用語である。Auditが我が国で監査と翻訳された理由は諸説あるようであるが、一方でこの用語は検査とも訳されている。いうまでもなく、会計検査院の「検査」には、英文ではAuditをあててあり、英文で見る限り、それが日本語で会計検査であっても会計監査であっても、その差はみられないことになる。また、諸外国の実務を見渡してみても、公的部門の監査と私的部門の監査に対して、特段の用語の違いをもって概念的に峻別しておらず、つまりいずれにあってもAuditが使われている。したがって、我が国にあって会計検査と会計監査の違いを概念的に追究することに、特に意義があるとは考えにくい。あえていえば、我が国では会計検査といえば国の監査であり、会計監査といえばほとんどの場合民間の監査を想起する、ということであろうか。会計検査は監査か、という問いに対しては、本稿では監査の一形態である、という答えを出して進むこととしよう。

### 3 . 私的部門の監査

監査実務として最も典型的なものは、公認会計士による監査であろう。我が国にあっては、これは戦後導入された制度であり、公認会計士は当初から、私的部門すなわち民間企業の監査実務を行うものとして展開されてきた。そのためであろうか、我が国では監査といえばまず私的部門の監査を指すかのような状況がある。事実、大学において教授される監査論の講義においては、その大部分が私的部門の監査に費やされており、結果として学生が公的部門の監査について学ぶ機会は希有であるといつて過言ではない。

これは監査のみならず会計学一般においても同様である。すなわち、公的部門の会計について学ぶ機会は、我が国の教育機関においては意外に少ない。そして、公的部門の会計ないし監査については、我が国では教育面のみならず研究面でも必ずしも盛んとはいえなかったのである。

我が国が資本主義経済国であり、民間企業が経済の主体であることを鑑みれば、これは自然にも思われるが、しかし他の主要先進資本主義国と比しても、公的部門の会計および監査の教育と研究は、我が国ではあまりに軽視されてきた傾向がある。

もちろん、公的部門の会計および監査の研究は、それ単独で行われるのではなく、私的部門の会計および監査との連関と対比が常に考慮されるべきものである。しかしながら、我が国の公的部門の会計、監査を検討するときに、私的部門のそれとの対比、類比、相違を常に念頭に置くことがどれほど行われてきたか、きわめて疑問と言わざるを得ない。

たとえば、私的部門の監査に、会計監査と業務監査という概念の峻別がある。会計監査とは、文字通り財務諸表などの会計書類を対象に監査を行うものであり、業務監査は経営上の業務活動が監査の対象となる。一般に、公認会計士は会計監査を行い、株式会社の監査役は会計監査と業務監査の両者を行うとされている。しかし、公認会計士によって監査が行われている株式会社においては、その監査役は、会計監査の大部分について公認会計士の結果に依拠していると考えられる。企業組織の大規模化によって、会計監査は会計分野に精通した専門職によってなされるようになってきているからであり、逆に言えば、かかる会計専門職によってしか、有効な会計監査は困難になってきているということである。

一方、株式会社で監査役が行う業務監査は、取締役の業務執行について監査するものと、取締役以外の経営組織全般における業務執行について監査するものがあるであろうが、後者については、特に大企業では内部監査部門が通常その職責を担っている。監査役は、その結果を利用する関係にある。

この、会計監査と業務監査の区分に似て非なるものであるが、近年は情報監査と実態監査の対比がしばしば論じられる。伝統的には、会計監査は会計書類を対象とするものであって、これはすなわち会計情報を対象とする監査、情報監査と考えられる。これに対して、近年様々な企業不正問題が社会的問題となり、その発見や防止が監査機能に求められるようになってきた。この場合、このような社会的期待に応えらるれば、従前のように会計監査が情報監査の範疇に止まっていたは十分ではない。つまり、会計記録が行われた根拠となる取引や行為そのものについても監査することが必要となる。このような監査を実態監査と呼ぶ。実態監査概念と先の業務監査概念とはイコールの関係にあるものではないが、実態監査の実施の中では、事実上、従来は業務監査の対象であった事象についても会計監査として監査が行われる可能性がある。そして、情報監査と実態監査が相互補完的にかつ融合的に行われてこそ、会計監査が十分な今日的機能を発揮すると考えられてきているのである。

さて、このような私的部門の監査の概念を、公的部門、なかんずく我が国の国レベルの監査に重ねて考えれば、どのように見えるであろうか。

ここで我が国で会計監査の機能を果たしてきたのは、いうまでもなく会計検査院による会計検査と考えられる。対して、ここまで業務監査の機能を果たしてきたのは、旧省庁制度における総務庁行政監察局による行政監察であったろう。しかし、私的部門における会計監査に対する今日的な社会的期待の要請が、公的部門にも生じているとすれば、会計検査においても情報監査のみならず実態監査の必要性があろう。いいかえれば、会計検査において、従来行政監察において行われてきたようなことが求められる必然性が生じてきても不思議ではないのである。

表1 会計監査と業務監査

	伝 統 的	現 代 的
会計監査【会計検査】	主として情報監査	情報監査 + 実態監査
業務監査【行政監察】	主として実態監査	主として実態監査

## 4 . 私的部門の会計・監査の導入

私的部門の会計・監査の考え方や制度を、公的部門にも適用しようという試みは、先進資本主義国に共通のものであるといつてよい。ところが、我が国にあってはこれが必ずしも積極的に進められてきたとはいえなかった。

しかしながら近年、かかる試みが我が国においても見られるようになってきている。その代表的なものが、貸借対照表の導入である。

公的部門の会計に貸借対照表を導入した例としては、我が国では昭和62年の熊本県のもがその嚆矢ではないかと思われる<sup>3)</sup>。その後この動きは必ずしも普及することとはならなかったが、バブル崩壊後の各自治体の財政危機にともなって、再び脚光を浴びることとなった。平成10年に大分県臼杵市の公表した貸借対照表はそのさきがけとしてしばしば言及されている<sup>4)</sup>。その後、貸借対照表の作成は自治体の間で一種のブームともいふべき現象になってきており、国でも同様の検討が進められてきている。

ここで留意する必要があるのは、私的部門で作成される貸借対照表が、複式簿記に基づいて作成された

3) 佐藤達三「熊本県・貸借対照表使い財政運営(経済教室)」『日本経済新聞』1987年12月4日朝刊。

4) 石原[1999], 第6章参照。

ものであるのに対して、いまのところ我が国の公的部門において作成された貸借対照表はそうではないことである。周知のように、我が国の公的部門の会計は現金収支計算すなわち単式簿記によってなされてきた。貸借対照表の導入によっても、この前提が変わったわけではない。複式簿記によれば、貸借対照表と損益計算書はなかば自動的に作成される。これに対して、現在我が国の公的部門で作成されている貸借対照表は、既存の単式簿記によって得られた会計データを、私的部門で作成されている貸借対照表風にアレンジして表記したものと見える。

その意味では、我が国において公的部門で作成された貸借対照表を、私的部門で作成された貸借対照表と直接的に比較対照することは必ずしも当を得たものとはいえない。また、自治体によって会計データのアレンジの仕方も異なり、結果として自治体間の貸借対照表の比較可能性も十分に担保されている状態とは言い難い。このため、公的部門にも複式簿記を導入し、それによって貸借対照表がいわば自動的に作成されるようにするとともに、私的部門と同様の会計システムとして情報開示、管理運営に役立てようとする考え方もある。

しかし、私的部門が複式簿記を利用するのは、これが私的部門の組織の目標たる利益の算定に有効な手段であるからである。複式簿記によって作成された貸借対照表と損益計算書は、いずれも利益計算書の側面を持つ。これに対して、公的部門が利益追求を目的としないとすれば、複式簿記を利用しないということは論理的ともいえる。我が国で、公的部門への貸借対照表の導入論議は高まっても、複式簿記の導入や損益計算書の導入論議が高まらないのはここに理由があるように思われる<sup>5)</sup>。すなわち、公的部門で貸借対照表を作成したとしても、その目的は私的部門のそれとは大きく異なるということである。

さて、現在、諸外国の公的部門の会計研究者の議論の中心は、この複式簿記の導入と共に、発生主義会計の導入である。発生主義会計に関しては、たとえば三重県の積極的な試みが知られている<sup>6)</sup>。発生主義会計の導入にあたっては、複式簿記の不採用はひとつの壁となる。また、予算の単年度決算主義も、費用の発生を現金支出の時点とみなさない発生主義においては壁であろう。

さらに、間接的ではあるが我が国の公的部門組織が、資金運用部門をほぼ持っていないことも会計のありかたに影響を及ぼしている。資金運用部門は、予算に余剰ある場合にこれを支出してしまうのではなく、金融商品などで有利に運用して資金を増やすための部門である。当然ながら、増えた資金は、翌年度以降に使用される。税収のみを収入源とし、これを単年度決算主義で支出すれば、税収が景気に左右されざるを得ないだけに、好況時には支出が拡大し、不況時には縮小する。しかし、公的支出は不況時にこそ求められることが多いため、不況時には公債等での無理な支出が起こりやすい。好況時に余剰の資金を運用し、不況時の支出の備えとしたり、あるいは資金運用がうまくいけばこれを減税の財源とすることができる。

かかるいわば「利益を生む」部門が行政部局内にあり、その運用益が一般会計内に組み込まれていれば、その会計は自ずと私的部門の企業会計的なものが求められざるを得ないであろう。すなわち、複式簿記にせよ、発生主義にせよ、必然的に求められてこよう。

結果的に、我が国の公的部門には、私的部門の会計のアイデアを積極的に取り入れようとする意欲があるものの、公的部門の制度それ自体にあまり変化がないため、私的部門の会計を全面的に取り入れる必然性に欠ける部分があるのではないかとと思われる。

5) 我が国にあって、公的部門で損益計算書ないしそれに相当する会計書類が作成されていないわけではない。しかし、私的部門で損益計算書がより重視されるのに対し、公的部門にあってはその注目はほぼ貸借対照表にのみ向けられているように思われる。

6) 石原 [1999], 第5章参照。

## 5 . VFM監査と会計検査・行政監察

公的部門の監査にあたって、諸外国では何らかの形で会計専門職がこれにあっているのが普通である。会計専門職は、言うまでもなく我が国の場合は公認会計士がこれにあたる。しかしながら、我が国の場合は、近年の地方自治法の改正によって都道府県等の地方自治体に外部監査制度が導入され、外部監査人として公認会計士をあてる可能性が生じるまでは、事実上会計専門職による公的部門の監査制度はなかったといつてよい。

会計専門職による公的部門の監査は、私的部門の監査制度の公的部門への導入のようにも思われるが、この理解は必ずしも正しくない。会計専門職の歴史をひもとけば、公的部門の監査にその端緒をみることができる。たとえばそれは14世紀から16世紀にかけてのイギリスの諸都市であり、そこでは次第に市などの組織の外部者、市民の代表者による監査が展開されるようになる<sup>7)</sup>。すなわちここに、社会的な監査の必要性の端緒をみることができる。その後17、18世紀以降、産業革命を経て拡大した私的部門において、会計専門職がさらに発達し拡大していった。このように、会計専門職の起源は、公的部門にこそあったといえる。公的部門に対して組織外部の者、現代的には公認会計士などの会計専門職が監査にあたることはまったく不思議ではない。

とはいえ、公的部門と私的部門とでは、組織の目的が異なるから、自ずとその監査手法も異ならざるを得ない。むしろ、現代の公的部門にあつてはその目的に適した監査手法が展開されねばならない。

そのような手法の典型が、VFM監査とか、3E監査といわれるものである。周知のようにこれは効率性（efficiency）、経済性（economy）、有効性（effectiveness）の3つをメルクマールに監査を行うものであり、アメリカに端を発し特にイギリスで発展的に実施されてきたものである。

会計専門職も、現代の公的部門の監査にあつては、かかる手法を持ち得ていなければならない。この点で、我が国の会計専門職の場合は、いままさに公的部門の監査に参入し始めたばかりといえ、問題の認識は十分に持ちえているが、実務的な経験はこれから積む必要のあることは言うまでもない。これに対して、VFM監査の重要性を認識し、我が国において早くからその実施を企図し、実施に移してきたのが会計検査院であったことは指摘しておかねばならない。

すなわち、公的部門の会計監査におけるVFM監査の重要性は、我が国でもここまで認識されていたことは事実である。ここでしばしば問題になるのは、そもそもVFM監査には必ずしも数量的な基準によれない部分を多く含んでいることである。特にそれは、有効性の監査において指摘されているところである。これは、先述の用語によれば、会計監査の中に実態監査的なものが含まれてきているためと理解する。つまり、会計監査の中にVFM監査を含めていくということは、実態監査的要素を含めていくことにほかならないということであり、我が国の会計検査においてVFM監査を実施してきたこともまた、かかる意味合いを持つことになる。

このことは逆に言えば、VFM監査の必要性は、行政監察の面にこそあるということである。本来、実態監査的な要素を持つ監査は、業務監査つまり行政監察においてこそなされてきた。これらのことをまとめれば、VFM監査の観点から見たとき、我が国の会計検査と行政監察には重なる部分があることになる。

しかしながら、少なくともここまでは、我が国では行政監察がかかる観点から論じられることは稀であ

7) Littleton[1933] Chapter 16 . 邦訳第16章。

り、そもそも監査論的な観点よりは行政学的な観点から論じられることが普通ではなかったであろう。全体としての有効な監査を考えると、監査論的視点から会計検査と行政監察を一貫して捉える必要性がある。

## 6. 北海道の経験と政策評価・行政評価

平成13年の省庁再編に伴って、従来行政監察を行ってきた総務庁行政監察局は総務省行政評価局となり、そこでは行政評価が行われることとなった。後述のように、そこでは行政評価の一環として新たに政策評価が導入された。

ところで、政策評価制度は、諸外国においては珍しいものではない。かかる政策評価をどのように行うかは、世界的に共通の課題といっても過言ではない<sup>8)</sup>。この点で我が国への政策評価の導入は、まさにタイムリーな問題でもあったのである。ここで我が国における政策評価の導入過程を振り返ると、北海道の経験に大きな意味があったことが理解される。北海道では、平成7年以降の官官接待問題、カラ出張等の不正経理問題の発覚を経て、会計及び監査の再検討を迫られた<sup>9)</sup>。この問題は後に他都府県へも波及し、地方自治法の改正を経て外部監査人制度の導入に至ったことはここで改めて詳述する必要もないと思われる。

その後、北海道では更なる改革の必要がいわれ、その結果として過年度に決定、予算投下されている事業で、長年の停滞をみせているものの再検討を行う「時のアセスメント」が導入された。時のアセスメントにより、平成9年には実際に6事業が再評価対象とされた。そしてこの時のアセスメントは、他の地方自治体および国によっても注目されることとなった。

さらに、平成10年度からは、各年度ごとに行われる「政策アセスメント」が導入された。いうまでもなく、アセスメントを訳すれば評価となる。すなわち、政策アセスメントとは政策評価ということである。結果的には、時のアセスメントは、北海道での政策評価制度導入の「突破口」と位置づけられるものとなった<sup>10)</sup>。かかる評価は、急速に他の自治体へも拡がりを見せることになるが<sup>11)</sup>、その中では政策評価ないし行政評価と呼ばれることになる<sup>12)</sup>。

北海道における政策評価は、予算区分ごとに行われる事務事業評価と、目標の達成度をみる施策評価の2つの方法で、各部局において行われた。平成11年度の場合、対象は2,801事業にのぼり、この結果、182事業の見直し、33事業の休止または廃止が報告されている。

我が国の地方自治体における政策評価・行政評価の実務は、内容的にはかなり多岐に渡っている。評価基準として定量的な方法を見いだすというレベルにはなかなか至っていないのが実状であろうが、これは政策評価・行政評価への注目が近年のものであることを鑑みればやむを得ぬことといわねばならない。

国でも同様に政策評価・行政評価への取組みが示されてきている。平成12年7月には、中央省庁等改革

8) Christensen and Yoshimi [2000] は、北海道とオーストラリア・ニューサウスウェールズ州の政策評価導入過程について比較検討している。

9) 吉見 [1997]、吉見 [1999] 第18章、Yoshimi [2000] を参照。

10) 山口 [1999]、66頁。

11) 自治省の調査によれば、すでに平成11年9月の段階で、26都道府県で導入ないし試行されている（『北海道新聞』1999年12月29日朝刊）。

12) 本来、政策評価と行政評価は異なる概念として峻別すべきであろう。しかし、我が国の現状を考えると、特に地方自治体における実務にあっては、両者が明確に区別されて使われているとは考えにくい（山谷 [1998]、52頁および62頁）。本稿では、かかる現状を鑑み、両者を特に概念的に区別することなく論じている。ただし、後述のように、国における政策評価と行政評価は区別された概念として理解し記述している（注14参照）。

推進本部事務局および総務庁行政監察局より「政策評価に関する標準的ガイドラインの案」が公表された。政策評価は、平成13年からの中央省庁再編に伴って導入されることとなり、上記はそのためのガイドラインとなるものである。

これによれば、政策評価は、各府省ごとに自ら評価を行うこととなる。加えて総務省は、評価専担組織の立場から各府省の政策を評価する。評価は、事務事業を事前、途中、事後の時点で評価する事業評価、行政の目標の達成度を測る実績評価、設定された特定のテーマを総合的に評価する総合評価の3つの方法を踏まえて行われる。これは、事業評価および実績評価については、北海道で実施された政策アセスメントと基本的には同じものとみなすことができ、また総合評価は、政策・施策の導入から一定期間を経過した時点で行うものとされ、その見直しの可能性をも含むことから、北海道における時のアセスメントに対応するものとみなすことができよう。

さて、政策評価の基準としては、必要性、効率性、有効性、公平性、優先性が挙げられている。明らかにわかることは、これら基準がVFM監査のそれと重なることである<sup>13)</sup>。VFM監査の基準、経済性、効率性、有効性の判断は、量的に行うことが可能なものも多い反面、定量化が困難であったりあるいは不適切と考えられることもある。少なくとも、政策評価にあたっては公的部門の監査手法を念頭にこれを研究することが有用である。

従来の行政監察は、いわば行政機関全体を一体としてみたときの内部監査的な役割を有し、すなわち業務監査の機能を持つものと考え得た。これは総務省行政評価局においても同様である。加えて政策評価は、各府省で行うことが基本である。したがって、政策評価の導入によって、各府省をそれぞれ別個の一体としてみたとき、それぞれに内部監査的な役割を新設するものともみなすことができよう。

## 7. 結語

総務省行政評価局が行う行政評価によって、政策評価はその行政評価の一環として実行されていくこととなる。旧来の行政監察は、基本的に政策そのものの効果や成果へ言及することには積極的でなかった。しかしVFM監査思考には、必然的に政策そのものの評価が含まれてくる。ここに、VFM監査思考を含む行政監察のジレンマがあったと考え得る。しかし、新たに導入された政策評価は当然ながら政策そのものの評価である。これを含み、さらに旧来行政監察でカバーされてきた、政策を前提とした結果の評価も合わせた行政評価が行われるという構造になる<sup>14)</sup>。

しかし、このような政策評価ないし行政評価についての議論や検討は、ほとんどの場合、行政学の観点からのものであり、監査論的観点からの検討、会計検査との関連について考えることは少なかったように思われる。

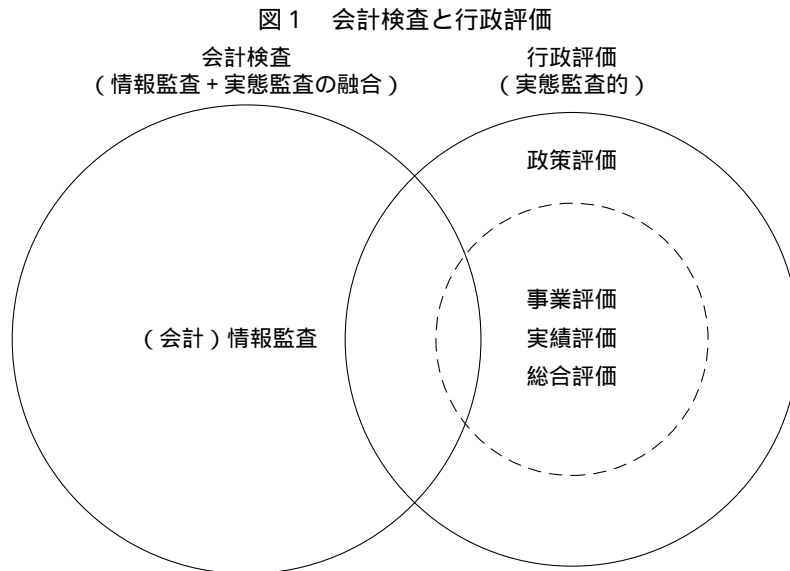
会計監査の展開をみれば、そこに実態監査的な思考を導入して行かねば現代的な有効な監査は望めない。またすでに、公的部門の会計監査にあつてはVFM思考の重要性が指摘され、実行されているところである。すなわちこれらの点で、会計監査と行政評価は密接に関連する。会計検査に、実態監査的なもの、すなわち行政評価的な機能を導入する必然性があることになる。

また当然ながら、行政評価を、本稿でみたような監査論的な観点から検討する必要がある。監査論的な

13) 高寄 [2000] は、行政評価システムの課題として3Eの原則と公共性の概念の明確化をあげている(高寄 [2000], 55頁)。

14) かかる理解は、現に導入されている国の政策評価と行政評価の実務に則したものである(東田 [1999], 5 6頁)。政策評価と行政評価についての理論的な関係の解明ではない。

観点から会計検査と行政評価を一貫して検討し、その融合をはかる必要がある<sup>15)</sup>。かかる融合がなしえてこそ、全体としての行政組織の監査機能が有効に果たせるであろう。



会計検査については、VFM監査のような公的部門の監査手法の一層の充実強化と共に、増すであろう私的部門の会計思考への対応も図っていかねばならない。たとえば独立行政法人の増加は、私的部門の会計思考の導入を促進するであろうし、貸借対照表の作成、発生主義会計の導入、複式簿記の導入などは、より進行ないし検討が進むであろう。

そのような中では、ここまで主として私的部門の監査人として考えられてきた公認会計士制度との関連を考えていかねばならない。すでに述べたように、公認会計士のような会計専門職が公的部門の監査に従事することはまったく奇異ではない。特に、専門性が要求される監査実務には、会計専門職が求められる傾向は増さざるを得ないであろう。我が国にあっても、地方自治体監査にあって外部監査人という形で、限定的ながら公的部門の監査につく機会が増した。かかる傾向は、地方自治体にあっては、今後増しこそすれ減ることはないと考えられる。

国の監査にあっては、公認会計士制度とのかねあいを考える必要が出てこよう。会計検査は監査であり、しかも今や高度に専門性が要求される監査分野である。これは本来、監査業務を行う会計専門職の活躍する場として適しているはずである。ここで、将来的には公認会計士ないし会計士補を調査官として採用するという考え方もあろう。しかし一方で、公的部門の監査にはVFM監査のような独自の監査思考が必要とされる。つまり、私的部門の監査のみの経験で、ただちに公的部門の監査に対応可能なわけではない。

その意味では、従来の会計検査院による会計検査は、高い専門性をもって行われてきた事実があり、公的部門の監査については、我が国で最も専門性を持つ者の集団が会計検査院であるといえる。これを生かし、たとえば会計検査への一定期間の従事という実務経験を基礎に、公認会計士資格を認めるという考え方もあり得るように思われる。いずれにせよ、会計監査には、それが公的部門であっても私的部門であっ

15) ここでいう融合は、本論でもわかるように組織的に一元化することを意味していない。内部監査的な行政評価と、外部監査的な会計検査は、それぞれ存立する必要がある。しかし、それぞれが独自にばらばらでは監査機能としてロスが大きい。たとえば、企業で内部監査部門の結果を公認会計士や監査役が利用するように、行政評価の結果を会計検査が利用する関係を成立させていく必要があるということである。



でも会計専門職が従事する，という形が望ましい。もちろんそこでは，現代的な公的部門の監査が行えるように，VFM監査思考を紐帯に，実態監査的な要素も含め，行政評価にも対応できる会計専門職が求められることになる。

[参考文献]

- Christensen, M. and Yoshimi, H. [ 2000 ] “ La Voie vers L'optimisation de Ressources: Étude de Cas des Rapports de Performances dans Deux Pays ”, *Revue Internationale des Sciences Administratives*, 66( 3 ) Sep. 2000, pp. 511 531.
- 東田親司 [ 1999 ] 「政策評価制度の導入をめぐる論点」『行政管理研究』第86号，1999年6月，3 12頁。
- 石原俊彦 [ 1999 ] 『地方自治体の事業評価と発生主義会計』中央経済社。
- Littleton, A.C. [ 1933 ] *Accounting Evolution to 1900*, New York . 片野一郎 ( 訳 ) 『リトルトン会計発達史 ( 増補版 )』同文館，1978年。
- Littleton, A.C. [ 1953 ] *Structure of Accounting Theory*, American Accounting Association . 大塚俊郎 ( 訳 ) 『会計理論の構造』東洋経済，1960年。
- Mautz, R.K. and Sahraf, H.A. [ 1961 ] *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association. 関西監査研究会 ( 訳 ) 『監査理論の構造』中央経済社，1987年。
- 高寄昇三 [ 2000 ] 「行政評価システム導入の課題」『会計検査研究』第21号，2000年3月，49 61頁。
- 山口二郎 [ 1999 ] 「北海道における政策評価システムの検討」『会計検査研究』第20号，1999年9月，65 81頁。
- 山谷清志 [ 1998 ] 「わが国の政策評価の現状分析 誤解と限界」『行政管理研究』第84号，1998年12月，52 64頁。
- 吉見宏 [ 1997 ] 「地方自治体における不正と監査 北海道監査委員事務局の事例を中心に」『経済学研究』( 北海道大学 ) 第47巻第1号，1997年6月，96 112頁。
- 吉見宏 [ 1999 ] 『企業不正と監査』税務経理協会。
- Yoshimi, H. [ 2000 ] “ Value for Money or No Value for Money?: A Case of Public Sector Auditing in Japanese Local Government ”, *Economic Journal of Hokkaido University*, Vol. 29, pp. 31 41.