

会計検査院による政府監査の基礎構造

鈴木 豊*

(青山学院大学経営学部教授)

1 はじめに

近年わが国においても国の諸機関に対する外部監査の要請が強まっている。これは公費の不正支出、政策の効率性や成果に対する評価あるいは知る権利を基礎にした情報公開やバランスシートによる財政の開示要求等の国民・市民のパブリックアカウンタビリティ（公共会計または説明責任）の議論によるものである。これらの課題の解決には公会計や公監査の制度構築が必要である。特に、パブリックアカウンタビリティの最終過程は公監査の一部を構成すると考えられる会計検査院監査または政府監査制度（以下、本論文では会計検査院監査を政府監査と呼ぶ）の構築である。アメリカ及びイギリスの会計検査院監査を包含する公監査（public audit）は、外部監査制度として機能しており、監査目的も財務監査及び業績（行政評価）監査（performance audit）またはVFM（value for money）監査を含む包括監査（comprehensive audit）が展開されている。そこで、本論文では、会計検査院監査すなわち政府監査の構造について検討し、特に、近年強く要請される行政（政策）評価を含む業績（行政評価）監査について考察する。そして、アメリカ・イギリス等各国の制度を参照しつつ外部監査理論構築の立場から、わが国においてこれを確立するための基準について課題と方向性を提示することとしたい。

2 政府監査のパラダイム変化

(1) 政府監査の目的

政府監査構造を考察する場合、まず検討すべき点は政府監査の必要性及び目的である。そこで関連する概念との区別を明確にしなければならない。関連する概念として、私監査、公監査、営利組織監査がある。政府監査は、公監査（public audit）ともいわれ、イギリスでは、1866年の国庫監査法により、アメリカでは、1921年の予算会計法によって公監査の概念が用いられている¹⁾。ここでは、パブリックアカウンタ

*1945年生まれ。72年明治大学大学院商学研究科博士課程単位取得修了，博士（経営学），68年度公認会計士第3次試験合格，亜細亜大学副学長，大東文化大学教授を経て現職。日本監査研究学会「政府監査基準の構造」課題別研究部会長，国際公会計学会常務理事，総務省「独立行政法人会計基準研究会」委員等。主な著書に『日本国政府会計の分析 - 特別会計制度の改革をめざして』（中央経済社，編著，2002年），『非営利組織体の会計』（中央経済社，共著，2002年），『公会計監査の基準と手続』（中央経済社，単著，1992年），『税務会計法』（中央経済社，単著，1994年）がある。

1) R.E.Brown, The GAO: Untapped Source of Congressional Power, The University of Tennessee Press, 1970, p.9.

ビリティ (public accountability) の解除が監査目的と考えられているが、営利組織監査 (企業の財務諸表監査を指す) のアカウントビリティとこれらとはどこに異質性があるか検討する必要がある。パブリックの考え方については、重点の置き方によって次のように類型化できる。パブリックセクターを強調する見解、パブリックの権限、権力、及び国・自治体そのものを強調する見解、政府サービスの提供機能を強調する見解、パブリックセクターの支出を強調する見解、パブリックに対するインテレスト、関心、信頼性について強調する見解、パブリックの資金・資源管理を強調する見解である²⁾。このようにパブリックの視点をどこにとるかによって公会計及び公監査すなわち政府監査構造に影響を与える。

ところで、政府監査の目的は、アカウントビリティの履行であるが、政府・地方自治体の対象範囲は規模の量的拡大と、政策評価を求める質的变化により³⁾ 拡張しており、この会計責任 (説明責任ともいう) は、財政的会計責任のみでなく、管理的及びプログラム会計責任も包括して公共会計責任または説明責任 (public accountability) の履行へと拡張されている。このような会計責任から公共会計責任への転換は、公監査 (public audit) の歴史において public money の使用に対する public responsibility を意味するそれまでの accountability から現在の有効性監査を含む業績監査を目的とする public accountability の強調への転換であり、まさに政府監査の第 1 次のパラダイム変化の基礎的構造を明示するものといえる。すなわちこれを基礎とする政府監査目的の財務監査から業績監査への重点移動は情報利用者 (主として納税者・住民) の業績情報に対する要求とその評価の必要性から変化し、監査範囲の拡張をもたらしたものであった。この監査目的は、営利組織における企業会計に対する会計監査と異質の領域を構成している。すなわち財務監査は会計監査とその他の監査領域を含んでおり、また業績監査は、経済性 (economy)、効率性 (efficiency)、有効性 (effectiveness) の評価の監査を包含しており、アメリカでは、包括監査として 3E 監査、イギリス及びカナダでは VFM 監査として実施されており、アメリカ・イギリス・カナダにおいては、政府監査基準として VFM 監査基準を含む業績監査基準が設定され、業績監査における政府監査人の任務と責任の範囲が明定される。業績監査基準の目的は、政府プログラムの経済性・効率性及び有効性監査であり、各国ともにその定義は共通しているものと解される。経済性・効率性監査の目的は生産性の監査あるいは広義の効率性の監査ともいわれ、政府活動におけるインプット・アウトプットが、有効性監査はプログラム監査ともいわれ、アウトカム (成果) や社会への影響度が監査実施上の評価測度となっている。特に今日、プログラムの有効性監査の監査技術及び手続の開発に対して各国では積極的であり、コスト・便益分析及び結果と成果の区別によるその測定基準である指標 (indicator) または測度の研究開発が強力に促進されており、特にアメリカ・イギリスにおいて著しい。そしてこの業績評価のためにはコスト基礎予算方式が前提となり、公会計に発生主義会計導入が必要となる。

業績監査の目的である経済性 効率性 有効性はどのような経緯で変化したのであろうか。この変化の過程にこそ政府監査目的の重要なパラダイム変化があることが識別されなければならない。経済性・効率性は政府監査においては、その性質上当初から明確な監査目的であった。しかし合規性から経済性そして効率性の重点変化には、国によって歴史的に共通的なプロセスや、経済性と効率性の重点の差異によるス

2) L.R.Smith and D.C.Hauge (ed.), The Dilemma of Accountability in Modern Government: Independence versus Control, Macmillan, 1971, p.320.

E.L.Normanton, The Accountability and Audit of Governments-A Comparative Study, Manchester University Press, 1966, pp.1-2.

3) G.A.O., Harry S. Havens, The Evolution of the General Accounting Office: From Voucher Audits to Program Evaluations, January, 1990, pp.6-7.

トップの相違がみられる。次に有効性監査では財政の大規模化に伴って、政策（プログラム）の目標達成度や成果が重要なコントロールの妥当性の判断基準となってきたものであり、ここに政策達成度から政策価値評価を含む政府監査目的のパラダイム変化が識別される。

業績監査については、現在アメリカでは、政府機関の業績あるいは成果報告書である州・地方政府に対するサービス努力・業績（SEA）報告及び政府業績成果法（GPRA）1993年法による連邦政府機関の年度業績報告書の作成を通じて重視され⁴⁾、また、イギリスでは、業績指標の開発を通じてVFM監査として重視されているが、政府による政策の妥当性、政策決定の功罪及び失政追及の監査に関しては、政府監査機関による業績監査の監査範囲にこれを包含するか否かという点が重要な課題となってきた。この意味において政策評価（program evaluation）は広狭の相違があるが、業績監査に包含されるべきものとみることができる。

業績監査の役割は、批判的監査機能としてよりも指導的あるいは監視的機能としての政策的評価の監査機能として把えることの方が合理的である。何故ならば、業績監査の性質上、すなわち、監査対象が相互に、重層的に関連していることと判定基準による保証水準の確定の困難性があるからである。それ故このような政府監査の役割期待を履行する為には一定の基礎的条件が必要である。すなわち、被監査機関において、その指導基準あるいは重点変化が顕著になるにつれてこれらのもととなる判定基準、特に指標の開発が急務となっているのである。しかし外部監査人が行政（政策）評価について直接的にすべて業績監査対象とすることは監査実施上困難であり、それ故に監査の基本的フレームワークである被監査政府機関自ら作成する業績・成果報告書の言明または主張（assertions）に対する監査へと第2次のパラダイム変化がなされなければならず、このことが現在の業績・行政成果報告書作成の要請の基点である。また、これにより有効性監査の実施可能性が飛躍的に高まるのである。

（2）政府監査の構造

政府監査の目的は、パブリックアカウンタビリティ（public accountability）の履行の監査である。それは住民へのサービス提供のプロセスを完結するための行政目的の履行である。政府監査の目的は第1次的には、準拠性監査から出発し、このことは同時に、正確な会計報告の監査すなわち財務監査が行われることを意味する。ついで効率的な運営による良質のサービス提供をすることが政府組織による受託責任の履行となり、この結果を評価するためには業績監査が必要となる。このようにして、R.M.マランによれば、監査目的が自然にあるいは当然に拡大することになったのである⁵⁾。歴史的には、1976年のGAO（アメリカ会計検査院）の包括監査マニュアルにおいて、監査は一機関の業務のすべての重要な領域に拡張すべきであるとし、監査対象は会計事項あるいは帳簿・記録及び文書に限定されないものとなり、監査目的は次の3つのカテゴリーに分類された⁶⁾。財務活動及び法的準拠性、業務の効率性と経済性、プログラム結果（program result）である。が会計監査と準拠性監査（compliance audit）である。現在、これらは包括して合規性（regularity audit）監査とも呼ばれる。政府財政規模の拡大と行政政策の大規模化によりプログラム（政策）の経済性や効率性を判定する監査要請が高まり、パブリックアカウンタビリティ

4) GASB, Concepts Statement No.2 of the Governmental Accounting Standards Board: on Concepts related to Service Efforts and Accomplishments Reporting, April 1994.

5) R.M.Malan, J.R.Fountain, Jr., D.S.Arrowsmith and R.L.Lockridge, Performance Auditing in local government, Government Finance Officers Association, 1984, p.9.

6) F.C.Mosher, The GAO: The Quest for Accountability in American Government, Westview Press, 1979, p.176.

イ履行の監査範囲の拡張とともに、ここに業績監査が実施されることになる。すなわち、とがこの領域である。しかし、監査実務上は、とはしばしば重複するとされており、それらは双方に業務の有効性の評価を含むこともあると説明される⁷⁾。現在では、とを業績監査 (performance audit) と呼び、また、経済性、効率性及びプログラム監査を包含して3E監査、包括監査あるいはVFM (value for money) 監査と呼ばれる⁸⁾。アメリカでは、これより先の、1967年に最初の主要なプログラム評価が行われたとされ、1970年代にGAOのプログラム評価はプログラム結果監査 (program result audit) へ発展し、GAOの第2変革期と呼ばれる時期にGAOの監査機能の拡張がなされたのである⁹⁾。イギリスにおいても歴史的にみると同様の経過であり、パブリックセクター監査人の義務と責任は会計事項の証明から、不正・濫用及びVFM (支出に対する価値) 監査へと拡大したのである¹⁰⁾。

また、業績監査に準拠性監査が包含されるべきかどうかについては、政府組織においては、行政活動と行政支出 (歳出) は予算法規にのっとって実施され、プログラムは法規に準拠して実行されるのであるから、これを対象とする業績監査も根拠法令に準拠しているかどうかの準拠性監査が必要な監査要点となる。このことは政府組織の監査目的と非政府の非営利組織の監査との異質性となる。法規準拠性に対する厳密性が政府組織の方が強いと考えられるのであり、このことが財務監査及び業績監査に影響を与えることとなる。非政府の非営利組織における業績監査では、サービス提供の受益者が経済性、効率性を経営に求めることがあるにせよ、有効性の評価を求めるニーズは希薄であると考えられる。また業績監査の特徴として、過去に対する批判のみに終始するのではなく建設的でなければならないと、INTOSAI (国際最高会計検査機関) 政府監査基準では指摘している¹¹⁾。政府機関においては、財務諸表における予算と実績数値の表示も業績評価の1つの方法である。このような業績測定の高まりから、連邦政府においては、1993年の政府業績成果法 (GPRA) の制定によるプログラム成果の報告を、また州、地方政府に対して GASBは、この業績評価についてSEA (サービス努力・成果) 報告書の作成を要請することとなった¹²⁾。すなわち、効率性と有効性の監査には、政府が住民に提供するサービス努力、コスト及び業績に関する情報、3Eの評価に関する情報、補助金の効率的・有効的な利用に関する報告が必要であるとされており¹³⁾、パブリックアカウンタビリティの履行のための監査範囲の拡張とともに、政府監査目的の拡張が必要とされるのである。政府監査目的の機能的及び歴史的な展開による構造図は 図1 のように考えられる。また、NAOによれば各国で実施されている国の会計検査院監査の類型は 図2 のとおりである。

7) *ibid.*, p.177.

8) GAO, *Governmental Auditing Standards, Exposure Draft*, July 1993, pp.2-4.

9) Harry S. Havens, *op.cit.*, p.67.

10) P.C.Jones and J.B.Bates, *Public Sector Auditing*, 2nd edition, Chapman & Hall, 1994, p.17.

11) INTOSAI, *Auditing Standards*, June 1992. (会計検査院国際業務室訳『INTOSAI会計検査基準』1993年3月, p.50.)

12) P.P.Douglas, *Governmental and Nonprofit Accounting: Theory and Practice*, 2nd edition, The Dryden Press, 1995, p.42.

13) GASB, *Concepts Statement No.1 of the Governmental Accounting Standards Board: Objectives of Financial Reporting*, May 1987, p.16.

< 図 1 > 政府監査構造

政府監査の類型区分			監査判断の基準及び測度		展 開			
包括監査または完全監査	財務監査	広義の合法性または準拠性監査	狭義の合法監査	法規違反行為・不正・濫用の摘発	第1段階			
			合規性準拠性監査	政策方針及び予算の目的・手続・契約要件の妥当性・適切性の検証	第2段階			
		正確性又は決算監査	財務諸表監査	財務諸表の適正性・決算の正確性の検証	第3段階			
			財務関連監査	財務関連事項の正確性・妥当性の検証	第4段階			
	業績（行政・3E・VFM）監査	（業績監査の類型）		（測度の類型）	（主な測度）	（測度の特質）		
		広義の効率性または生産性監査	経済性監査	インプット測度	インプットコスト，作業量，サービスニーズと量，プログラムインプット	(1)目的適合性 (2)有効性(有用性) (3)反応性 (4)経済性(管理可能性) (5)比較可能性 (6)明瞭性(理解可能性) (7)互換性 (8)接近可能性 (9)包括性 (10)精選性 (11)正確性 (12)信頼性 (13)ユニーク性 (14)適時性 (15)完全性	第5段階	
				アクティビティ測度	サービス努力，活動プロセス，資源の利用プロセス			
			効率性監査	アウトプット測度	提供材，サービスの量，一定の質のサービス量，アウトプットプロセス			第6段階
				効率性測度	プログラム効率性，ポリシー効率性			
		広義の有効性監査	狭義の有効性監査	目標達成度の監査	有効性測度	プログラム有効性，ポリシー有効性 コスト有効性	第7段階	
政策評価監査				アウトカムの監査	アウトカム測度	コストベネフィット，コストアウトカム，サービスの質	第8段階	
			インパクト測度		短期的インパクト，長期的インパクト			
			説明測度	説明・記述情報				
			代替案の監査	代替案決定の条件・プロセスの評価	代替案の提示，代替コースのレイアウト	第9段階		
価値判断の監査	政策の功罪・政治的判断の評価		政策の根拠，政策目的の功罪，政治的意思決定の賢明性	第10段階				

< 図 2 > 会計検査院監査の類型

	監 査 の タイ プ			監 査 報 告 書 の タイ プ		
	事前監査	事後監査		財務監査 報告書	業績監査 報告書	その他の報告書
		司法的	財 務			
オーストリア						
ベルギー						
デンマーク						
フィンランド						
フランス						
ドイツ						(財務管理に対するコメント)
ギリシャ						
アイルランド						
イタリア						(予算の準拠性)
ルクセンブルグ						
オランダ						
ポルトガル						
スペイン						
スウェーデン						
イギリス						

注： 印は該当することを示している。

3 業績（行政評価）監査の構造

(1) 業績監査の必要性と監査性

政府組織の特質を認識し、その特質から政府監査目的のため最も広範囲かつ高度な業績（行政評価）監査の必要性の論拠を見出さなければならない。政府組織の性質から、業績監査対象である業績報告書の必要性を導く特質を検討してみると次の諸点があげられる。

政府組織は収益以外の財務的資源インフローを有しており、この非収益インフローの報告に対する基準が必要とされる。

実施された行政政策の最終結果は、政府組織ではより成果に対して評価すべき領域が広い。

特に政府組織の公債保有者の被る公債等の損失は財務的影響が大きく、このために両者ともに補足的情報を必要とする。

住民に行政責任を有しており、政府組織ではパブリックアカウンタビリティの履行の範囲がより大きい¹⁴⁾。

したがって、政府組織に対する情報ニーズとして市民は行政サービスの効率性や有効性に関心があり、それ故行政地域のすべての住民に対してパブリックアカウンタビリティを履行しなければならないのであり、ここに業績（または成果）情報に対する必要性が見出される。

また政府組織の機能に影響するとされる組織構造の基盤、政治性及び予算システムについて営利組織のそれと比較すると共通性と異質性がみられ、このことが政府監査の範囲に影響を与えている。

政府監査において特徴的な業績監査の位置づけをどのように考えるかが政府監査の目的の議論にとって最も重要な課題である。FASBによると、非営利組織への資金提供者は、当該組織の業績指標及び管理者の受託責任に関する情報に注目する。非営利組織では、一般に営利企業の利益に相当する単一の業績指標は存在しないのであるから、AICPAにおいても、政府機関と非営利組織の業務管理においては、業績及び目的の達成度に対してアカウンタビリティを負うことが明らかにされている。さらにANAO（オーストラリア会計検査院）の3E監査においては、測定基準の合理性と目的適合性の評価が必要であるとされる。このように非営利組織では、業績情報のニーズとこれに対応するアカウンタビリティ（会計と監査）の内容について営利組織とは異質性が生ずる。

かくして政府監査の目的は、パブリックアカウンタビリティの履行の監査であり、それは住民へのサービスの提供のプロセスを完結するための行政目的の結果に対する監査としての性質を有する。政府監査の目的は第1次的には、準拠性監査から出発し、このことは同時に、会計報告の正確性の監査すなわち財務監査が行われることを意味する。ついで行政の効率的、効果的な運営による良質のサービスを提供することが政府組織による受託責任の履行となり、この結果を評価するためには業績（行政評価）監査が必要となる。このような監査目的の拡大は、自然にあるいは当然に、または論理的になされたと外国の諸文献では記述されている。

(2) 業績監査の特質

政府・地方自治体監査における業績監査が「監査」として成立する要件を営利組織監査と比較して検討

14) R.N.Anthony, Research Report: Financial Accounting Non-business Organization, FASB, April 1978, pp.185-188.

すると、AAA（アメリカ会計学会）のASOBAC（基礎的監査概念）の報告書に記載されている4つの要因についてみると政府監査を含む公監査においても営利組織監査と同様の関係が生じ、公監査制度の構築の必要性が意図される。すなわち政府監査は、社会的必要性から構築されるのであり、その基礎には公共スチュワードシップ及び受託責任（public stewardship and trusteeship）があり¹⁵⁾、公共の期待（public expectation）を充たすために各レベルのアカウンタビリティが発生するからである。それ故政府組織におけるこの関係は、立法府に対する行政政府のアカウンタビリティ履行のプロセスの終点において監査結果の報告の必要性が生ずることとなる。

それ故政府監査における業績監査は、営利組織の財務諸表監査とは異質性を有するが、監査概念の要件は充足していると考えられる。カナダのCCAFにおいては、行政監査の成立の前提として業績報告に対するマネジメントの責任の存在、一般的に認められた業績報告書の作成基準の存在、情報への信頼性の付与及び報告の適正性の保証の提供の必要性をあげており、そしてこれらの要件の充足を認め包括監査としての成立を容認している¹⁶⁾。

現代監査の機能として議論される保証（assurance）との関係を検討する。保証業務の構成要素は、「会計士、対象項目、責任をもつ当事者、想定される利用者、適切な規準、業務実施方法、結論」であり、付与し得る保証の水準は、対象項目、規準、実施方法、証拠の量と質によって決定される¹⁷⁾。業績監査がこれらの基準に合致するための必須の要件は、独立性のある監査人と対象項目となる業績成果報告項目の存在及び規準である業績測度（performance measures）が充実していることである。アメリカ・イギリス等の西欧諸国の場合では、独立性の確保や監査報告を行うための自由裁量度等が確保されていると分析されており、これらの要件は適合すべき水準に達しているものと考えられる。

次に政策または行政評価と業績監査の関係を検討する。この問題は、言い換えれば政策評価が業績監査とどのような関係にあるか、すなわち政策評価の特徴は、プログラム結果に関するプロセス評価を包含したもので社会科学としての評価リサーチ手続であり、感応的であり、非審判的であり、協調的意義があるとされる¹⁸⁾。このような政策評価と業績監査との関係についてGAOは1998年に政府業績成果法（GPRA）に基づく業績報告書及びその監査の基礎的な概念を示し、政策評価は業績監査のもとでの1つの調査のタイプであるとした。そして政策評価は、個別的、期間的なプログラム実施の評価であり、プログラムオペレーションとプログラム環境の検証から成り立っており、ここでは、同一目的を指向する代替的プログラムの有効性についての組織的比較が実施される¹⁹⁾。

また、業績監査には、政策評価監査が含まれることから、事前監査または予測可能な将来（foreseeable future）監査や事業及び政策継続中（on-going）監査も実施され、監査人の責任の問題が生ずることとなる。監査人の責任の限界は、業績測度及び業績指標の収集可能な量と質すなわち監査証拠によって決定されると考えるべきである。

業績監査の範囲及び特質としてあげられている概念をおおむね監査類型段階に応じてグルーピングする

15) R.M.Malan, op.cit., p.3.

16) G.Leclerc, W.D.Moynagh, J.P.Boisclair and H.R.Hanson, Accountability, Performance Reporting, Comprehensive Audit-An Integrated Perspective, CCAF-FCVI Inc., 1996, pp.230-232.

17) International Auditing Practices Committee, Assurance Engagements: Proposed International Standard on Assurance Engagements, March, 1999, Para.9. (日本公認会計士協会国際委員会訳『JICPAジャーナル』No.528, p.173.)

18) D.F.Davis, "Do you want a Performance Audit on a Program Evaluation?", PAR, 1990, 1-2, p.35.

19) GAO, Performance Measurement And Evaluation: Definitions and Relationships, April 1998, p.35.

と次のようになる²⁰⁾。「独立第三者的性質である」、「情報の信頼性の提供である」、「合致の程度を確かめる」、「批判的結論を提示する」、「一般に認められた健全なマネジメントの原則に依る」、「管理の業績の測定である」、「経済性・効率性の改善を目指す」、「誠実性を検証する」、「リスク・コストの最小化が目標である」、「コストとアウトカム業績の測定である」、「達成度（業績）の測定である」、「管理上の意思決定の適切性と有用性の測定である」、「マネジメントの有効性の評価である」、「プログラムの準拠性の検証である」、「プログラムの結果と影響の評価である」、「代替方法のコスト有効性を検証する」、「不完全な業績結果であるかどうかを評価する」、「議会の監視である」、「ピアレビューである」等である。

以上の概念から導出される業績監査の範囲は 図 1 のとおりであり、各国における現況は第 5 段階から第 8 段階が多く、第 9 または部分的に第 10 段階に進展していると考えられるのはアメリカ GAO の連邦政府監査のみと考えられる。

(3) 業績測度の特質と態様

業績監査の対象は業績（行政成果）報告書であり、業績報告書に記載され開示すべき重要な情報は、業績測度（performance measures）である。業績監査手続は、この業績測度に対して実施される。業績測度の妥当性が業績監査の第 1 次的監査要点となる。すなわち業績測度の量と質に対して業績監査が行われる。そこで業績監査を有効に実施するためには、この業績測度が業績報告及び業績監査にとって有用であるための特質とその態様または類型を認識しておかなければならない。

アメリカ連邦及び州、地方政府のケースや ICMA 等の業績監査で求められている業績測度の特質を類型化すると次のようになる。

「目的適合性（relevant）」は行政管理目的を適格に反映していることであり、結果指向性（results oriented）あるいは「目的指向性」と代替される特質である。「有効性（valid）」は意図された情報に合致していることであり、「有用性（useful）」で代替され、情報の利用者の意思決定及び矯正活動の決定に有用であることである。「反応性（responsive）」は業績レベルの変動に敏感に反応する性質を示す。

「経済性（economic）」は、データの収集と保持コストの経済性であり、「管理可能性（controllability）」と代替する。「比較可能性（comparable）」は、他機関や各期間等との直接比較可能性である。「明瞭性（clearly）」は、何を意味しているのか明らかであり、「理解可能性（understandability）」と代替する。「互換性（compatible）」は、現行の財務及び機能システム上のデータとの合致性である。「接近可能性（accessible）」は、結果について定期的情報を規則的に提示可能にする性質をもっていることである。「包括性（comprehensive）」は、重要な観点が網羅されているような性質である。「精選性（selective）」は最も重要な指標として選定されなければならないものである。「信頼性（reliable）」は、合理的に正確であることである。「ユニーク性（uniqueness）」は、他の測度でカバーされていないことである。「適時性（timeliness）」は、意思決定前に適時に提供されるような性質のものである。「完全性（completeness）」は、行政サービスとその目的が完全に描かれるものである。

以上の特質を有する業績測度が、予算書または行政プランにおいて設定され開示されなければならない²¹⁾。

20) F.L.Greathouse and M.Funkhouser, "Audit Standards and Performance Auditing in State Government", GAJ, Vol.XXXVI, Number 4, pp.57-58.

AGA, "Task Force Report on Performance Auditing", GAJ, Vol.XLII No.2, pp.13-14.

R.M.Malan, op.cit., pp.9-10.

21) IFAC, PSC, Governmental Financial Reporting: Accounting Issues and Practices, May, 2000, p.13.

これら予算計画と実績（業績）が比較される報告書が業績報告書または行政（政策）評価報告書である。また近年のわが国の業績監査にとって重要な監査要点は、プログラムの必要性、優先性、陳腐性、継続性、代替性の如何やプログラムなしの場合の評定であり、それらが可能である測度の性質が保持されていなければならない²²⁾。

4 政府監査基準の構成

政府監査基準の構成は、営利組織監査と同様に、一般基準、実施基準、報告基準から構成される。政府監査では、2大監査目的である財務監査と業績監査があり、前述のように上位監査目的として準拠性監査があると考えられる故に各国政府監査基準の構成は 図3 のように4つの監査基準類型となる。第1類型は、政府監査の2大目的により2区分とし、各目的に準拠性目的を配置したものであり、GAO政府監査基準が相当する。第2類型は、準拠性基準を並列的に配置し、カナダ勅許会計士協会（CICA）基準に相当し、第3類型は、政府監査目的の上位目的に法規準拠性を配置している。第4類型は、準拠性基準を財務監査に含まれる合規性を考慮して上位に配置したものでありINTOSAI1992年基準がこれに該当すると考えられる²³⁾。これら4類型の内どの類型を選択するかにより監査の目的・範囲及び手続基準すなわち政府監査基準のフレームに相違が生ずることとなる。

<図3> 政府監査基準の体系

第1類型				第2類型		
財務監査基準		業績監査基準		準拠性監査基準	財務監査基準	業績監査基準
財務諸表・決算 監査基準	財務関係・法規 準拠性監査基準	3E監査基準	業績関係・法規 準拠性監査基準			
第3類型				第4類型		
法規準拠性監査基準				準拠性監査基準		業績監査基準
財務監査基準		業績監査基準		合規性監査基準	財務監査基準	

営利組織の監査基準（GAAS）と比較し異質性を示しつつ設定すべき主要な政府監査の基準を提示する。

（1）一般基準の性格と構成

営利組織のGAASの一般基準と政府監査基準の場合の一般基準も、一般基準の性格は共通的であるが、政府監査の包括性と営利組織監査との異質性から範囲が広がっている。

「適格性（Qualification）の基準」は、GAO基準では政府監査人、政府監査にかかわる民間会計士事務所、コンサルタント会社のすべてに適用されることを明定している。

「独立性（Independence）の基準」は政府監査人にとって最も重要な人的基準であり、これに影響する諸要因をGAO政府監査基準、イギリスA・Cコード及びNAO基準、カナダのCCAF基準から要約すると主な点は次のようになる²⁴⁾。

22) GAO, Government Auditing Standards, 1994 Revision.

23) INTOSAI, Auditing Standards, 1992, pp.18-19.

24) CICA, PSAAC, Public Sector Auditing Statement 1: Auditing in the Public Sector, May 1985, pp.1-4.

ア．監査人の立場として立法府に属するかそのモニタリング下にあるか，イ．監査組織の長が行政府から不当な影響を受けないか，ウ．監査組織が立法府と共同関係にあるか，エ．監査組織の財政が立法府によって提供されているか，オ．監査組織の職員の雇用と報酬の決定に独立性があるか，カ．監査証拠の収集や質問の権利に自由裁量があるか，キ．職業的判断に自由裁量が保証されているか，ク．被監査機関のための業務をすべきではないこと，ケ．独立性に影響しないと考えられる被監査機関との関連業務について監査人の規制機関の承認を得ること，コ．監査機関の長の指名及び解任に立法府が監督または監視しているか等である。

「職業専門家としての正当な注意 (Due Professional Care) の基準」は，営利組織の監査基準と同様の趣旨の基準である。

(2) 財務監査の実施基準は，次の諸基準から構成されている。

「営利組織監査の準拠基準」では当該国の監査基準 (GAAS) の内，パブリックセクターまたは政府機関の適用可能な基準が具体的に示され，さらに相違する部分を明記するという階層構造をとっている。

「監査目的の基準」では，財務監査の目的は政府の受託責任の解除目的であること，そしてGAAP準拠性または真実公正な概観または適正表示及び関連の法規に対する合理的な保証を与えることが規定される²⁵⁾。GAASとは法規準拠性の重点の置き方に異質性がある。「公会計基準の準拠性基準」はGAAPに準拠し，発生主義を目指す基準が規定される傾向が強くなっている²⁶⁾。「計画性の基準」はGAASと共通性がある。「不正・違法・非準拠性の基準」についてはGAASと相違して前述のように法規準拠性の監査が重視される。「内部統制の基準」については後述の準拠性監査基準で設定される場合もある。「リスクアプローチの基準」に関しては政府・自治体の財務監査も営利組織監査と同様である²⁷⁾。また重要性の水準は営利組織監査のGAASにおける水準より低い点に位置するとされ，異質性がある。「監査調書の基準」，「品質管理の基準」は政府監査の場合には監督及び規制機関からの監視 (モニタリング) や監察 (inspection) という外部QCシステムが設定される点にGAASとの異質性がある。「財務関連監査基準」は，証明基準や合意した手続に関する基準が規定されるところに営利組織監査と異質性がある。

(3) 財務監査の報告基準の構成は次の諸基準である。

「コミュニケーションの基準」は二重責任の原則を監視することであり，また監査目的や手続及び報告の周知の要求が強いところにGAASとの異質性がみいだされる。「監査基準 (GAAS) 準拠の基準」，

「内部統制と法規準拠性の基準」，「監査意見の基準」は，財務諸表に対する適正性意見または真実・公正な概観をもって表示されているか，すべての重要性の観点において及び職業的監査基準によって述べられる。GAASとは異質性がある。「財務関連監査の意見基準」では保証水準の相違した意見及び報告がなされることが明記されGAASとは異なる。「特別許可及び極秘情報の基準」はGAASとは異なる。「監査報告書配布基準」は，政府監査の場合は，その提出先や配布先が特定されている場合が多くこれらの規定に従ってなされなければならない²⁸⁾。

25) A.C., Code of Audit Practice, 2000, p.26.

26) ICAEW, Practice Note 10: Audit of Financial Statements of Public Sector Entities In The United Kingdom, CCAB Limited, 2001, p.18.

27) A.C., op.cit., p.15.

28) GAO, Government Auditing Standards, Revision, 1994, pp.58-59.

アメリカ連邦財務諸表の監査報告書（GAO報告書）の財務及び準拠性監査に相当する意見部分は以下のとおりである²⁹⁾。

連結財務諸表についての意見の差控

我々は2000年度の連邦政府の連結財務諸表の重要な部分の信頼性を決定することができなかったの
で、この連結財務諸表に対し意見の表明をすることができず、行わなかった。政府のシステム、記録、
文書及び財務報告における重要な欠陥の1つの結果として読者は、連結財務諸表及び関連注記で報告
された金額が情報の信頼性のある源泉からではないということに注意する。これらの重要な欠陥は、
また連結財務諸表として同じデータ源泉から得られる、添付された管理者の議論と分析（MD&A）
及びその他の財務管理情報 日々政府を管理するために用いられる情報及びエージェンシーによって
報告される予算情報を含む に含まれる一定の情報の信頼性に影響を与える。

我々はUS政府の添付の2000財政年度に含まれる受託情報及び補足またはその他の情報について監査
をしておらず、また意見を表明しないが、我々は以下に示すような国防資産の表示及び予算結果への
運用結果の調整に関連した問題に関する一定の重要な脱漏に注目した。

重要な欠陥

次の重要な欠陥が意見差控の一因となった。そしてまた内部統制の重要な弱点を構成している。付録
は添付の連結財務諸表及び政府活動の管理についてのこれらの主要な欠陥の主要な結果のハイライト
である。

我々は合衆国GAGASに準拠して監査を実施した。

付録 本報告書に記載されている重要な弱点及びFFMIA非準拠性を原因とする主要な結果

財産・設備及び装置及び棚卸そして関連する財産

貸付金及び借入保証債務

負債

政治活動のコスト

経費活動

連結財務諸表の作成

不適切な支払

コンピュータセキュリティの弱点

税徴収活動

FFMIA（連邦財務管理改革法）要件

29) FMS, Financial Report of the United States Government 2000, pp.23-36.

次にイギリス社会安全保障省の資源会計報告書（1999 - 2000）の監査報告書の財務及び準拠性監査に相当する意見部分は以下のとおりである³⁰⁾。

意見の基礎

我々は以下に説明したように我々の業務の範囲が制限されたことを除いて、APBによって発布された監査基準に準拠して監査を実施した。

監査は、財務諸表に含まれる財務取引の金額、ディスクロージャー及び合規性に関する証拠について試査を基礎とする検証を含む。それはまた、財務諸表の作成にあたって当該省によってなされた重要な見積りや判断の評価を含み、会計方針が継続的に適用されており、適切に開示され、当該省の状況に適切であるかどうかの評価を含む。

我々は、財務諸表が誤謬、不正または他の非合規性による原因かどうかの重要な虚偽記載がないこと、及びすべての重要な観点において支出及び収入が議会によって意図された目的に適合し、財務取引がそれらを監督する機関と合致しているという合理的な保証を与えるために十分な証拠を提供するために必要と考えられるすべての情報と説明を獲得するために我々の監査を計画し実施した。

しかしながら、我々にとり有用な証拠が次の理由から制限された。

- ・ 1,801百万ポンドのB/Sの負債の内、855百万ポンドが取引相手への過払、給付の前払及びその他のプログラム債務者に関するもの、及び

- ・ 2,403百万ポンドのB/Sの債権の内、1,487百万ポンドが給付の見越、現金受取管理債権及びその他のプログラムの債権者に関するものが我々の監査の目的に対して依存し得る統制システムがない。ここでは、我々がこれらのバランスが適正に記録されたことを確認するために適用することのできる他の監査手続はない。

意見を形成するにあたっては我々は、財務諸表における情報の作成についての全体的な適切性を評価した。

監査範囲における制限及び給付裁定額に対する誤謬及び詐欺的給付請求から生ずる非合規性の故に生ずる限定意見

財務諸表の注××において開示したように、明細表××の支出は誤って計算された給付支払及び詐欺的要求から生ずる給付支払を含む。社会保障規則のもとで、当該省は、規則に合致して給付賦課金を計算しなければならず、給付裁定額を変更するための権限はない。定義によれば詐欺的取引はそれらが一定の権限がないということから合規的ではない。それ故に、我々は、誤って計算された給付裁定額及び詐欺的給付から生ずる支出は議会によって意図された目的に適合せず、そしてそれを監督する権限に合致しない。

我々の意見では、以下に関連した十分な証拠を得る必要性を見いだす何らかの修正を除いては：

- ・ 完全性及び取引相手への過払いの負債及びその他のプログラムの債務者及び債権者の査定
- ・ 給付の見越、給付の前払い及び現金受取管理債権の査定

財務諸表は、2000年3月31日の社会安全保障省の業務及びその年度末の正味資源総額、目的に適用された諸資源、認識された損益とキャッシュフローの表明について真実かつ公正な概観を提示しており、

30) Department of Social Security, Consolidated Resource Accounts 1999-2000, The Stationary Office, January 2001, pp.11-12.

1921年国庫及び監査法並びに財務省による指示に合致して適切に作成されている。そして誤って計算された給付裁定額に関連し、上に言及された詐欺的給付要求から生ずる支出を除いて、すべての重要な点において支出及び収入額は議会によって意図された目的に適合しており、財務取引はそれらを監督する権限に合致している。

取引相手への過払いの負債、給付の前払い、給付の見越し、現金受取管理債権及びその他のプログラムの債権者及び債務者に関連する我々の業務への制限にのみ関連して：

- ・我々は、監査の目的のために必要と考えられるすべての情報と説明を収集していない。
- ・我々は、完全な会計記録が保存されているかどうか決定することができない。

これらの事柄の詳細は我々の報告書に記載されている。

C&AG (監察及び監査総監)

NAO

(4) 法規準拠性監査の実施基準を検討する。

「準拠性の範囲基準」は、監査対象たる準拠すべき法規の範囲を明定しておく必要があり、GAASとは異質な領域である。「重要性の基準」、「コーポレートガバナンスの基準」、「財務取引の合法性の基準」は、合法規性の検証を実施することを求める等の基準でありGAASとは異質である。「財務実施及び不正・濫用の摘発・防止基準」、「財務状況の基準」、「内部統制の基準」は、内部統制を内部経営または財務統制と考え、広義の性質で考える点においてはGAASとは異質である。「追加的手続の基準」はGAASとは異質である。

(5) 報告基準の構成を検討する。

「意見表明の基準」には、根拠法規及び議会の支出意図や設定された目的が含まれる。「非準拠性報告の基準」、「コミュニケーションの基準」は、監査人は、特に独立性の観点から立法府とは全監査過程においてコミュニケーションを密にしなければならないとされる基準である。「コーポレートガバナンスに対する報告基準」、「監査人の特別の権利と義務の基準」、「市民の関心に対する特別報告の基準」はGAASとは異質である。

(6) 業績 (行政評価) 監査の基準を構成する実施基準は次のような基準である。

「監査計画性の基準」、「3E監査の基準」は業績監査はVFM監査ともいわれ政府支出による行政サービスを3Eの観点で監査及び評価を行うことを求める。したがって監査人は3Eの意味を理解し合理的な保証 (reasonable assurance) を与えなければならない³¹⁾。この基準はGAASの監査対象とは異質の領域である。「業績測度・指標の基準」は、業績監査では測度・指標が不可欠であり、適切な測度が検証できない場合は監査実施を断念し、監査範囲の制限による限定意見を表明しなければならない。「業績報告書作成の基準」では、言明に対する監査である点ではGAASと共通性があるが、言明の内容と様式は異質である。「法規準拠性の基準」、「内部統制評定の基準」、「重要性の基準」、「準拠基準及びガイダンス設定の基準」が設定されるのはGAASとは異質である。「監査証拠の基準」における証拠の類型及び監査技術または手続は異質である。「監査調書の基準」、「組織的監査の基準」、「フォローアップの基準」、「他の専門家利用の基準」ではGAASより範囲が広い。

31) CICA, Public Sector Auditing Recommendations, March 1995, PS5300.14.

(7) 業績監査の報告基準の構成内容を次に検討する。

「業績監査報告書形式の基準」, 「適時性の基準」に基づき政策または事業の事前, 継続中及び事後の監査報告がなされる。事前または事業継続中に監査が実施され報告書が作成されることはGAASとは異質である。「業績報告書の内容基準」には一般的基準は存在しない。特にVFM監査の場合は, 監査目的・範囲によって変化する。GAASの準拠性と様式や構成は共通的であるが報告内容は異質である。「監査目的及び範囲の報告基準」, 「監査結果及び理由の報告基準」, 「改善勧告の報告基準」はGAASとは異質である。「業績監査報告書の作成基準」としては, 完全性, 正確性, 客観性, 説得性, 明瞭性及び簡潔性が求められる。完全性や説得性はGAASとは異質である。「監査報告書の配布基準」は法的要件が重視される。

5 結び 政府監査基準設定の展開方向

政府監査基準を, アメリカ, イギリス, カナダ, オーストラリア等の政府監査基準または公監査基準を参照して監査基準の構成とその要素を検討した。これらをもとにして今後わが国の監査構造とこれに不可欠の政府監査基準構築上の検討課題を示すこととする。

- (1) わが国の国(中央政府)の監査は, 外部監査としては会計検査院の検査, 独立行政法人の会計監査人の監査があるが, 諸外国と比しても監査目的が狭く前者は 図1 の第6段階であり, 一部において第7または8段階に進展しつつもまだ初歩の段階であり, 後者は, 第4段階である。国の監査はパブリックアカウンタビリティの厳格な解除手続の必要性からも第8または第9段階にいたるべきであり, そのためには立法府監査人すなわち市民の委託を受けた外部監査人制度を確立し, 監査目的の明確化が必要である。
- (2) 近年, 国及び地方自治体において政策(または行政)評価が実施されつつあるが, まず業績(行政成果)報告書作成基準を確立してこれを作成すべきである。これが不十分の場合は「直接報告業務」または「合意した手続」の適用となるが保証水準は低下することとなる。
- (3) 政府監査では, 政策評価監査としての業績監査制度の構築が必要であり, 評価と監査概念の混乱している現状にあっては, まず保証(アシュアランス)業務としての業績監査のフレームワークを早急に確立する必要がある。
- (4) わが国では政府監査基準を設定する際に検討すべき課題をあげると次のようになる。

ア 政府監査一般基準については

政府監査人の独立性と適格性に課題があり, 前述のように国監査人の独立性強化の方策がたてられなければならない。

イ 財務監査基準については

財務諸表または決算報告書監査の範囲, 不正・違法・非準拠性監査の範囲すなわち監査目的の決定の課題がある。さらにピアレビューを含む外部品質管理(QC)システムの構築が検討課題となる。

ウ 業績(行政評価)監査基準については

業績報告書作成基準の設定, 業績測度または指標の基準の設定, 3E監査を含めて業績監査目的の明確化すなわち第7段階目的の明確化, 政策評価監査目的の明確化すなわち第8から第10段階目的のいずれかの明確化と政策妥当性または政策の価値判断監査の適用除外の妥当性, これら監査目的に関連して要求すべき保証水準の明確化がまず解決すべき検討課題となる。また, 業績監査が実施可能であるため

には、業績測度と業績測定システムの開発が急務であるが、諸外国においては、測度や測定方法の開発、研究、収集が種々の専門機関で行われており、わが国においてもこれらの社会的装置の確立が検討されなければならない。

エ 政府外部監査には、政府監査基準（国によっては公監査基準と呼ぶ）が不可欠である。わが国には、独立行政法人の会計監査人の監査基準のみであり、これらは、全体的、包括的な政府監査基準ではない。公監査または政府監査基準の早急な設定が必要である。そのためには、諸外国で行われている独立的な監査基準設定機関の構築が急務であるとする。