

会計検査の二視点

— 『平成 15 年度決算検査報告』に依拠して—

佐々木 隆 志*

(一橋大学大学院商学研究科教授)

1. はじめに

本稿は、会計検査における「正確性・合规性」を重視する視点と、「経済性・効率性・有効性」を重視する視点のあり方、および両者の関係性に関し、会計検査院『平成 15 年度決算検査報告』¹⁾に依拠して検討を加えることを目的とするものである。

会計検査院は、2004 年 11 月 9 日、前年に較べ約 3 週間早く『平成 15 年度決算検査報告』を内閣総理大臣に手渡した。さらに従来は、国会に検査報告書が送付されるのは年明けであったが、2004 年からは 11 月中に国会へ提出することが可能となった。国会（参議院）からの強い要請によるものであり、これによって予算編成前に検査報告の内容を国会で審議し、次年度予算に反映させることができるようになったとされる。なお、指摘事項等の総件数は 305 件であり指摘金額は約 430 億円であった。また、1 年後の 2005 年 11 月 8 日、前年同様に、平成 16 年度の決算検査報告書が森下会計検査院長から小泉首相に手渡された。翌日付の日本経済新聞朝刊によれば、2004 年度に経営処理が不適切であると指摘されたのは 386 件、936 億円余りであるとのことである²⁾。

11 月上旬に検査報告書ができあがるということは、出納整理期間を考えれば、会計検査に要する時間が（2003 年次までに較べて）かなり短縮されたということを意味し、決算検査報告書作成以前にもさまざまな検査情報がマスコミ等を通じて伝えられ、会計検査院の活動およびその成果が国民に対し、わかりやすくタイムリーに伝えられるようになってきたと評価できるであろう。そもそも会計検査院とは、

- (1) 国の毎月の収入支出、
- (2) 国の所有する現金及び物品並びに国有財産の受払、
- (3) 国の債権の得喪又は国債その他の債務の増減、
- (4) 日本銀行が国のために取り扱う現金、貴金属及び有価証券の受払、
- (5) 国が資本金の 2 分の 1 以上を出資している法人の会計、
- (6) 法律により特に会計検査院の検査に付するものと定められた会計

の「検査」を行う組織であり、要するに、国民の税金が適切に使用されているかどうかを監査する組織で

* 1961 年生まれ。一橋大学大学院商学研究科後期博士課程単位修得，博士（商学）。広島大学専任講師，助教授，一橋大学助教授を経て 2003 年より現職。2000-2002 年第 12 代会計検査院特別研究官。日本会計研究学会，日本監査研究学会等に所属。主著は、『監査・会計構造の研究』（森山書店，2002 年），『会計数値の形成と財務情報』（共編著，白桃書房，2005 年）など。

¹⁾ 筆者の手元には，まだ会計検査院『平成 16 年度決算検査報告』が無いので，『平成 15 年度決算検査報告』を用いて検討を進めることとした。

²⁾ この 1,000 億円に近い数値は，例年と比較してもきわめて大きい，組織改編したばかりで会計処理に不慣れた国立大学法人に関連する部分がかかりを占めており，この年度特有の事情に基づくものである。

あるから、その活動範囲は大変広い。さらに、2005年11月7日に公布・施行された「会計検査院法の一部を改正する法律」（平成17年法律第112号）により、検査対象の拡大などがなされ、会計検査院の機能はさまざまな面から強化・拡張されることとなった。現在、会計検査院に対して課されている責任と、期待されている役割は、更に大きなものになりつつある。したがって本稿では、会計検査院がどれほど国民・納税者の視点に立った会計検査を実施できるか、また、その手法にはいかなるものがあり得るか、といった将来的な問題を、企業会計および監査の観点から踏まえて検討する。

2. 企業監査における「基準準拠性」と会計検査における「正確性・合規性」

20世紀後半、企業監査（公認会計士による財務諸表監査）において、監査人(auditor)とは、監査対象の財務諸表が「一般に認められた会計原則」(GAAP)に準拠して作成されているかどうかを、「一般に認められた監査基準」(GAAS)によって確認するものであるとの論理が採られていた。つまり、監査人にとっては財務諸表の基準準拠性をチェックすることが主要な任務であり、財務諸表を作成している企業において不正や誤謬が発生していたとしても、それを摘発することは副次的な問題に過ぎないとされてきたのである³⁾。また、継続企業(going concern)の前提を確認すること、つまり企業が近い将来、倒産してしまわないかどうか確認することも、監査人の主要な任務ではないとされてきた。しかし、2002年に改訂された日本の監査基準においては、国際的な流れを受けて、監査人に対し、企業における不正を発見する姿勢を強化し、継続企業の前提を検討することを求める方向性が打ち出された。

従来の財務諸表監査において監査人は、企業における会計処理プロセスが、一般に認められた会計原則通りであることを確認できれば、当該会計プロセスにしたがって作成された財務諸表は適正である、ということができた。しかし今日では、それだけでは財務諸表が適正であるということの十分な判断基準ではなくなったということがいえるだろう。

会計検査—公会計監査—業務の中心も、従来は、各所の会計処理が、所定の基準通りに適正に行われているかどうか吟味するという点におかれていたものといえる。「合規性検査」ないし合規性監査と呼ばれるが、これは、前述のように企業会計の監査に際しても重視される観念である。しかし、企業の財務諸表監査の場合には、特に合規性監査等の名称は用いられておらず⁴⁾、その意味で、会計検査においては、実際に行われる会計処理・会計手続が、あらかじめ定められた会計基準や会計原則に従ったものであるかどうかをチェックするという観念は、企業会計におけるそれ以上に重要なものであるといえよう。

一般的には、監査は「合規性」の観点から行われるのが基本である。監査人にとって、もっとも基本的な監査作業の一つが、会計処理が会計基準に準拠しているかどうかを確認することだといってよい。ただし、企業会計においてそうである以上に、公会計においても、基準準拠性ないし合規性を満たすかどうか確認するだけで、監査人の任務が達成されるわけではない。会計検査院では既に、1965年から、事業が所期の目的を達成しているかどうか、あるいは効果を上げているかどうかという「有効性」の観点からの検査に取り組んでいる。ただし、この点についての考察は後に行うこととして、ここでは、会計検査院の本源的な任務および活動の中心が、合規性の検査にあることを確認することとする。

³⁾ これは、一般の人々が監査というものに対して抱いている期待とはかけ離れたものであり、「期待ギャップ」(expectation gap)問題と呼ばれた。この問題を解決することが、20世紀後半を通しての監査論の大きな課題の一つであったといえる。

⁴⁾ 企業会計が、現に存在する会計基準や会計原則に従って行われているかどうかを、現に存在する監査基準に従って判断する企業監査の方向性を「基準準拠性」と呼ぶことができる。これは、法や会計基準に盲目的に従っていたのでは把握することのできない経済的実質が存在する場合、法や会計基準・監査基準を超えた判断基準により会計・監査を実施すべきであるという方向性、すなわち「実質優先性」に對置されるものである。ただし、こうした用語法や概念は企業監査の分野では、まだ一般的なものとして用いられてはいない。佐々木(2002)、59頁参照。

平成 16 年次の検査に当たっての会計検査の基本方針（平成 15 年 10 月 7 日策定）を見れば、「会計検査院には、内閣から独立した憲法上の機関として、国の収入支出の決算の検査を行うほか、法律に定める会計の検査を行い、これを常時実施することにより、会計経理を監督し、その適正を期し、かつ、是正を図るとともに、検査の結果により、国の収入支出の決算を確認し、検査報告を作成して内閣を通じて国会に報告するという使命が課せられている」⁵⁾ことが示されており、ここから、国の収支決算検査、つまり「収入支出として現れた事象が適正に会計上処理されているかどうか確認すること」が会計検査院の本源的任務であることが明らかである。収入支出が適正に「会計処理」されていることを確認する、ということは、直接的には、その収支の有効性や経済性・効率性を確認するということを意味しておらず（間接的には意味していると思われるが）、収入支出が、予算執行状況を正確に表現しているか、そして予算や法律、政令等にしながら適正に処理されているかという正確性・合規性の観点からの検査が行われることを意味しているものと思われるからである。

企業監査における最重点が、依然として基準準拠性におかれているのと同様に、会計検査の最重点も、従来通り、正確性・合規性のチェックという点におかれていることは明らかであろう。『平成 15 年度決算検査報告』によれば、前述のように、指摘金額は約 430 億円であったが、これらは基本的に、正確性・合規性のチェックに基づいて検出されたものと見ることができる。

なお、「指摘金額」あるいは「指摘事項等の件数」のそれ自体は重要性の高いものも低いものも含んでおり、数値だけを示すことに誤解のおそれ無しとは言いきれないかもしれないが、これらを示すことは、会計検査院の活動の成果をごくごく端的に表現できることであるし、さらに、前年度等の数値との時系列的比較が可能である点も考えると、これらは非常に有用で便利な指標といえるであろう。

ところで、『平成 15 年度決算検査報告』によれば、「（会計検査院は）今後も、正確性や合規性の観点からの検査を十分行い、その際には、会計事務処理について重点的に検査を行うとともに、検査対象機関の内部牽制や内部監査の状況についても検査を行う。さらに、近年の厳しい経済財政状況にもかんがみ、経済性・効率性及び有効性の観点からの検査を重視し、特に有効性の観点から、事務・事業及び予算執行の効果について積極的に取り上げるよう努める」⁶⁾とされている。すなわち、今後とも

- (1) 正確性・合規性の観点からの「会計事務処理」についての検査
- (2) 正確性・合規性の観点からの「内部牽制・内部監査」の状況についての検査
- (3) 経済性・効率性・有効性の観点、とりわけ有効性の観点からの検査

の諸点に重点を置くことが表明されているのであって、次節においては、(2)の内部牽制・内部監査の状況についての検査、つまり、内部統制をめぐる会計検査に関わる論点を、近年、大きく様変わりしようとしている企業会計上の論点と照らし合わせて見ていきたい。なお、会計検査においては、伝統的な企業監査の理論におけるのと同様に、内部統制を、ある組織の会計が正確性・合規性を有するために必要な要素ととらえているようであり、会計監査（検査）の一貫として内部統制の状況をチェックすることを重視しているようであるが、企業監査の分野においては、近年、「内部統制監査」の制度の導入が図られており、まず、その点について述べる。

⁵⁾ 会計検査院(2004), 1 頁。

⁶⁾ 会計検査院(2004), 3 頁。

3. 企業監査における内部統制重視の動き

3-1. 上場企業における「内部統制報告」制度および「内部統制監査」制度の導入

2005年7月13日、金融庁の企業会計審議会より「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準（公開草案）の公表について」並びに「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準（公開草案）」が公表され、日本の上場企業において、ごくごく近い将来に、内部統制報告・監査制度が始まる方向性が強く打ち出された。

周知のように、日本でも近年、上場企業において、有価証券報告書の虚偽記載問題や、監査人である公認会計士が荷担したといわれる粉飾決算事件などが明らかとなった。これらをきっかけとして、日本の企業においても、内部統制ならびに企業統治を大幅に強化することが必要であるとの認識が強くなり、この公開草案に至ったものといえる。基本的にエンロン事件およびワールドコム事件を契機として、2002年7月にアメリカ合衆国で制定された『企業改革法』(Sarbanes-Oxley Act)と同じ考え方によるものといえるものであるが⁷⁾、日本のさまざまな制度、文化や慣習等に適合したものである必要もあり、異なる面も多いようである。

ここで重要なのは、「内部統制監査」という概念である。

「内部統制」(internal control)は、監査論の世界では古くから用いられている概念・用語であるが、一般社会においては決してポピュラーな言葉ではない。アメリカ合衆国でトレッドウェイ委員会組織委員会(COSO)が1992年および1994年に公表した「内部統制の統合的枠組み」⁸⁾は、「内部統制」の概念及び内容に関するグローバル・スタンダードとなっているが、今般の日本における公開草案では、これを元に、2005年現在の日本の状況に合わせて「内部統制」の概念規定がなされている。そして、企業経営者が整備した内部統制の有効性を検証することを「内部統制監査」という用語で呼んでいるのである。もちろん、伝統的な内部統制の概念に重要な変化がもたらされたわけではない。ただ、企業監査の分野では、今年、内部統制概念の「最新化」が行われたと考えてよいわけである。

COSOのフレームワークにおいては、内部統制の目的を次の3つにおいている。すなわち、

- (1) 業務の有効性及び効率性
- (2) 財務報告の信頼性
- (3) 事業活動に関わる法令等の遵守

であるが、今般の日本の「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準（公開草案）」では、

- (4) 資産の保全

という目的が加えられた。そして内部統制とは、上記の目的を達成するために業務に組み込まれ、組織内のすべてのものによって遂行されるプロセスであると定義されることとなった。なお、COSOでは、

- (1) 統制環境
- (2) リスクの評価と対応
- (3) 統制活動
- (4) 情報と伝達
- (5) モニタリング（監視活動）

の5つが内部統制の基本的要素であるとされていたが、今般の日本における基準案では、

⁷⁾ 町田(2005), 81-95頁参照。

⁸⁾ COSO(1992/1994), 邦訳:トレッドウェイ委員会組織委員会(1996)参照。

(6) IT の利用

が加えられている。つまり、「資産の保全」という目的と、「IT の利用」という要素をそれぞれ COSO の視点に加えることで、内部統制概念を「国内化・最新化」したものであるとされる⁹⁾。

いずれにしても、企業に関連する世界では、こうした内容を有する内部統制システムを組織内に組み上げ、適正に機能させることは、いわゆる不祥事を防ぐという意味でも、企業の財務報告を適正なものにさせるという意味でも必須のものと考えられるようになってきている。その結果、日本の上場企業においては、組織内の内部統制の状況について経営者が「内部統制報告書」を作成し、その報告書の実効性等についてチェックするという形で、財務諸表監査の担当者である監査人が「内部統制監査」を実施するという枠組みがほぼ確定しつつあるといつてよい。

企業における内部統制報告書と同様のものが、会計検査の対象となる組織においてその責任者によって作成され、その報告書が検査の対象となる日がくる可能性は少なからずあるだろうと思われる。ただ、ここでは、会計検査において、内部統制というもの、あるいは内部統制概念についての新たな理解に基づき、その実効性や機能性をチェックする必要は、現在でもかなりあるだろうことを指摘しておきたい。前節にも述べたとおり、会計検査院では「内部牽制」や「内部監査」という内部統制の一部を検査の対象としていることは十分評価できることではあるが、さらに機能する内部統制を各組織の内部に作り上げることを側面から援護する、という意味で会計検査院調査官が内部統制の実効性を検証するという形がさらに進められていることが望ましい。

企業監査の中心的な課題は、従来のリスク・アプローチから「事業上のリスクを考慮したリスク・アプローチ」に移りつつある。詳しくは次の項で述べるが、この動きは、被監査組織における内部統制の強化と相まって、上場企業の内部統制・ガバナンスならびに財務諸表監査の実効性を大きく向上させることに寄与するものと期待されている。会計検査の対象となる組織においても同様のことがいえるため、参考となる部分は多いように思われる。

3-2. 企業監査における「事業上のリスクを考慮したリスク・アプローチ」の導入

日本の企業監査の分野では、2002年1月に「監査基準」の大改訂が行われ、2003年3月期から現監査基準による財務諸表監査が実施され始めた。リスク・アプローチが本格的に実施され、継続企業の前提を確認したり、重要な虚偽記載や違法行為に留意して監査したり、といった新たなレベルの監査が行われるようになったといえる。当時、日本の財務諸表監査の水準は国際的に見ても遜色のないものとなったといわれることもあった。

しかし、鉄道会社等、複数の上場企業の粉飾決算事件などが明らかになったことから、さらに財務諸表監査の徹底をはかるべく、「事業上のリスクを重視したリスク・アプローチ」¹⁰⁾を前面に出す必要が生じたといえる。2005年7月20日に企業会計審議会より「監査基準及び中間監査基準の改定並びに監査に関する品質管理基準の設定について（公開草案）」が公表され、同時に新しい「監査基準（案）」、「中間監査基準（案）」ならびに「監査に関する品質管理基準（案）」が公開されるに至った¹¹⁾。もちろん、これらの新しい監査基準（案）等が制定されるに至ったのには、いわゆるビジネス・リスク・アプローチを導入するだけでなく、国際監査基準と整合性のある監査基準を日本国内でも使う必要がある、という重

⁹⁾ 八田(2005)、20頁参照。

¹⁰⁾ いわゆる「ビジネス・リスク・アプローチ」である。ただ、ビジネス・リスクという言葉がさまざまな解釈や誤解を招きやすいとの理由で、事業上のリスクという表現が用いられるようになったとのことである。

¹¹⁾ 山浦(2005)、97-103頁参照。

要な理由もあるのであるが、わずか3年で基準が改定されるというのは、企業会計・企業監査を取り巻く環境の変化がいかにも速いことを示しているようである。

企業会計の世界では、会計基準の国際的収斂（コンバージェンス）が急ピッチで進みつつあり、監査基準についても同様の動きが進んでいる。欧州連合(EU)域内市場に上場している企業の会計基準を、2005年から国際財務報告基準に合わせ、またそれらの企業の財務諸表監査も2008年から国際監査基準に従ったものにする、という欧州委員会の決定がこうした国際的な会計・監査基準の収斂傾向の大きな要因となっているのである。国際会計士連盟に設けられた国際監査保証基準審議会が設定している国際監査基準は、2003年12月に、従来のリスク・アプローチからさらに進んだといわれる事業上のリスクを重視したリスク・アプローチを取り入れたものになったが、日本でも近い将来、同じ方向に進むということが確定した状況であるといえる。

従来のリスク・アプローチにおいても、企業の内部統制リスクを評価することに大きなウェイトが置かれていたが、事業上のリスクを考慮するにあたり、企業の内部統制を十分に知ることは必須の条件といえるだろう。ただ、現在のリスク・アプローチにおいては、財務諸表項目に関連する事物・事象に限定しての内部統制評価が行われがちで、いわば「木を見て森を見ず」的な監査が行われることが多い、という欠点があるため、事業全体を見るという視点を大幅に入れたリスク・アプローチに変換する必要があるといわれる。

前節で述べた内部統制報告書および内部統制監査は、実は、企業内部の管理のみではなくガバナンスにも関わるものである。2005年7月13日の「内部統制関連」公開草案や、2005年7月20日の「監査基準」関連公開草案に先立ち、マスコミには金融庁の基本的な方針が伝えられている。『日本経済新聞』2005年5月10日付朝刊によれば、金融庁は、上場企業の内部統制およびガバナンスの監視を大幅に強化する方針を固めたと報道されており、日経新聞はそれを「企業統治監査」（コーポレート・ガバナンスの検証）が始まるという言い方で表現している¹²⁾。この記事の段階では、金融庁が導入しようとしている内部統制とガバナンスの監視強化策は、エンロン・ワールドコム事件を契機としてアメリカ合衆国で2002年7月に成立した企業改革法を参考に実施されるものであり、主に、次の4点を上場企業に義務づけることになるものと予想されている。(1)および(2)は、アメリカの企業改革法を下敷きとした、企業における「内部統制」の強化策、(3)は同様に「コーポレート・ガバナンス」の強化策、そして(4)はそれらの実効性を高めるための「監査」システムであるといえるであろう。

(1) 連結子会社を含めた全部署の業務手続きを文書化

(2) 外部との取引について二重以上のチェック体制を整備

(3) 経営者の重要な経営判断に際しての正当な手続きを整備

(4) 財務諸表監査の一環として監査法人（公認会計士）により(1)～(3)の体制がチェックされる

とりわけ、(1)の「連結子会社を含めた全部署の業務手続きを文書化する」という点は、かなりのインパクトを持って実務界では受け止められたように思われる。多大のコストと手間とを要することは、アメリカ合衆国内の株式市場における上場企業の例からも明らかであり、しかも多大なコストを支払ってあらゆる部署の業務手続きを文書化することが、本当に内部統制を強化することになるのかという疑問が拭いきれないからである。

もちろん、日本企業の中でも、アメリカ合衆国で上場している諸企業を中心として、こうしたシステムを、より積極的に自社の内部統制・コンプライアンス強化、（製品等の）品質管理、そして収益力強化に

¹²⁾ 『日本経済新聞』2005年5月10日朝刊第1面参照。

結びつけていこうとする動きもあるのであるが、多くの、粉飾を行うつもりのない企業にとっては、迷惑な話であるとしかいいようがない。従来から、監査の質および監査報酬のアップを念願してきた監査人にしかメリットがない、との意見もあった¹³⁾。

そうした意見の強さもあり、2005年7月13日に企業会計審議会から打ち出された内部統制報告・監査制度を見ると、文書化の対象となるのは全部署ではなく、文書化が不要な部門を企業と監査人が協議して選ぶことができることとなり、当初に比べればかなり緩やかな案となったようである。ただ、いずれにしても、この「内部統制報告・内部統制監査」と「事業上のリスクを重視したリスク・アプローチ」とによって、上場企業における内部統制とガバナンスの双方の水準を高めようとしていることがわかる。この全体的な枠組みは、監査人（である監査法人）を利用して、上場企業の内部統制・ガバナンスを強化する試みであると結論づけることができよう。

4. 公的機関の内部統制およびガバナンス—有効性の検査の規格化—

上場企業における監査人（監査法人・公認会計士）と同様の機能を公会計監査によって果たしているのが会計検査院であるが、いずれの監査においても、基本は正確性・合規性のチェックにあることはいうまでもない。そして伝統的な企業監査の理論において、監査人が（企業の）内部統制を評定することの目的は、あくまで会計書類の正確性や合規性を確認することにある、という形で理解されており、その点は、公会計監査である会計検査においても同様である。

しかし、前述のように、企業監査においては、内部統制の機能状況それ自体が監査対象となるという考え方が強くなってきつつある。会計監査においても、内部統制の状況およびガバナンスの状況それ自体を監査とする考え方を採る必要が、近い将来、生ずるようになる可能性はあると思われる。

企業監査の場合には、内部統制の状況を、組織のトップによって報告書として作成させ、その報告書の実効性を監査人が検証するという形を採ることによって、監査負担の軽減が図られている¹⁴⁾のであるが、この枠組みは会計検査においても（法令等の整備が必要な場合もあるであろうが）十分に考慮の対象となりうるように思われる。また、「事業上のリスクを重視したリスク・アプローチ」の考え方も、この内部統制監査のシステムと相互補完的に用いられることにより、組織の内部統制・ガバナンスを強化することにつながる。

会計検査において、最近では、正確性・合規性あるいは、経済性・効率性の検査とともに、「有効性の検査」の視点の重要性が強調されている¹⁵⁾。とりわけ、これは「業績評価」に関連して出てきた論点であると思われるが、これは、一つ一つの会計処理をチェックすることを第1の任務としてきた従来の流れが変わることを意味しているといえるかもしれない。すなわち、正面から業績評価、あるいは政策そのものを検査の対象とする¹⁶⁾、という大転換が行われる可能性もあるかもしれない、ということである。

会計検査院があくまで正確性・合規性を中心的な検査対象と考えた上で、上積みとして有効性を検証していこうとしてきた従来の流れにおいては、系統だった形で有効性をチェックするという枠組みがなく、

¹³⁾ 『日本経済新聞』2005年5月10日朝刊第5面参照。

¹⁴⁾ さらにこれは、「二重責任の原則」という企業監査上の原則、つまり「(財務諸表等の)報告書の作成・内容について責任を負うのは経営者であり、監査人は監査報告書に載せた自分の意見に責任を負う」という原則に則って「監査」が行われるというかたちを採ることにもなる、という意味で理論上は望ましい形であるとされる。

¹⁵⁾ 佐藤(2005)、とりわけ255頁参照。

¹⁶⁾ 東(2005)、253頁参照。

会計検査における担当者の資質・見識等に大きく依存した形での有効性チェックとならざるを得なかったと思われる。これに対して、会計検査院の本務は何たるべきか、という視点からの異論があるやに思われるが、業績評価や政策評価を行うことが、会計検査院の中心的な任務の一つであると考えられるようになれば、規格化（標準化あるいは類型化）された評価手続あるいは検査手続を確立していく必要があるといえるだろう。

『平成 15 年度決算検査報告』およびそれ以前の検査結果を踏まえて、今年度（2005 年）に行われた平成 16 年度決算の検査においては、会計検査院では、従来にもまして有効性検査を進めていくこと、そして内部統制の状況をチェックすることを強く意識するようになったといえる。ただ、少なくともこの最新の検査報告の概要を見る限りにおいて、決して会計検査院の本来の活動である「基本的な会計経理の検査」の部分を軽んずるということにはなっておらず、それは国民にとっても望ましいことであるといえる。この「基本的な会計経理の検査」部分に関して、従来通りの検査が行われた上で、有効性の検査に相当の重点が置かれるようになる、といういわば 2 本立ての基本方針によって検査が進められ、平成 16 年度決算検査報告書が作成されている点は高く評価できよう。本稿で対象とする『平成 15 年度決算検査報告』においても、文言上は「基本的な会計経理の検査」と「業績評価・有効性検査」の双方を重視するということが特に強調されているわけではないが、同様の考え方に基づく検査であったことは明らかであろう。

業績評価や政策評価という部分については、個別の分野ごとに評価方法が決められることも少なくないと思われるが、会計検査院の検査に求められるのは、そうした規定に縛られない評価、あるいは規定が無い分野に関する評価ということになりそうである。特に、省庁横断的な検査を重視する姿勢を会計検査院が取り始めたことは、この面に大きく寄与するであろう¹⁷⁾。

こうした、過去の実績に基づく（新たな）検査方法の確立が会計検査院によってなされていることは、いわば有効性検査の規格化に大きく寄与するものといえる。繰り返しになるが、有効性検査に関しては、所定の検査方法が確立されているわけではなく、たとえば、企業監査の分野で数年後から行われるようになる内部統制報告・監査制度を参考にするなどして、検査を規格化しなくては、検査の担当者ごとに異なる評価となるおそれが生じてしまう。企業会計・監査の分野でもこれから確立されていく分野だけに、会計検査の分野への適用がどの程度可能なのか、という点を含めて検討していく必要があるだろう。

5. まとめ

『平成 15 年度決算検査報告』は、会計検査院における各部所のかかりの努力によって、例年より早い時期の提出を実現したわけであるが、指摘件数 305 件、指摘金額 430 億円という点を見ると、早期提出の悪影響はほとんど無かったといえてよい¹⁸⁾。さらに、社会保障、公共事業、教育・科学技術、防衛、農林水産業等の主要な施策分野のすべてにわたって成果を示している点も高く評価できる。また、外務省の在外公館の出納事務に関する是正改善処置要求事項は、内部統制・ガバナンスを機能させるという意味で、前節で述べた観点に合致した流れが会計検査院にある、ということを示している。さらに、9 国立大学の教員個人宛寄付金に関する処置要求で、内部規則の不備に言及したことも同様のことを示しているだろう。

¹⁷⁾ 省庁横断的な検査を重視することの基本的な理由は、検査の対象が多岐にわたり複雑になりつつあるため、まず大きく横断的に検査をして問題点を発見し、その後に個々に的を絞って行く、という手法を採るためであるとされる。

¹⁸⁾ 既述のように、平成 16 年度決算検査報告における指摘金額はさらに、その倍近くになっており、早期提出により会計検査の質が落ちるといった心配は、杞憂であるといえるだろう。

検査対象の組織に内部統制が確立され、機能しているかどうかを確認すること、つまり企業監査の分野という内部統制監査は、規格化されていない形ではあるが、会計検査院によって行われていることも特筆すべきであろう。確かに公認会計士や監査法人の行う監査と、会計検査とは質が異なる面が多いが、内部統制がきちんと整備されていることは、監査・検査の必須の前提条件であることは同じである。前節でも述べたように、会計検査においても規格化された形で内部統制監査を行う方向性は今後、検討されるべきであると思うが、現在の状況下では、最大限の努力を行っているといっていよう。

なお、本稿第2節で述べたように会計検査院では、

- (1) 正確性・合规性の観点からの「会計事務処理」についての検査
- (2) 正確性・合规性の観点からの「内部牽制・内部監査」の状況についての検査
- (3) 経済性・効率性・有効性の観点、とりわけ有効性の観点からの検査

の諸点に重点を置くことを表明している。(1)が「正確性・合规性の観点からの会計検査」といえるものであるのに対して、(3)は文字通り経済性・効率性・有効性のいわゆる「3Esの観点からの会計検査」と呼べるものであるが、(2)のいわゆる内部統制の検査は、(1)の前提として行われるだけでなく、(3)の実効性を高めるためにも行われ得ることを本稿では指摘した。既述のように、2005年11月7日公布・施行された「会計検査院法の一部を改正する法律」¹⁹⁾では、選択的検査対象の拡大¹⁹⁾が盛り込まれており、会計検査院の検査業務の量はさらに増えることが予想されるが、内部統制の検査に重点を置くことによって、有効で効率のよい検査が可能になると考えることができる。ちなみに、同法により、会計検査院による検査を受けるものは、これに応じなければならないことが法律上明記され、会計検査院から帳簿、書類その他の資料若しくは報告の提出の求めを受け、又は質問され若しくは出頭の求めを受けたものも、これに応じなければならないことが法律上明記された点²⁰⁾は、当然ながら検査の実効性を向上させるために寄与するであろう。さらに、意見を表示し又は処置を要求した事項その他特に必要と認める事項については、随時、国会および内閣に報告することができることとなり²¹⁾、これは、早期に審議に付すべき問題となる事項が発見された場合に、これを適時に国会に報告することにより国会における審議に活用できるようするためのものとされるが、さらに、会計検査の実効性を高め、適切なフィードバック効果を得るためにも役立つ内容である。

先頃、『日本経済新聞』に「より強く、独立性高い会計検査院を」²²⁾と題する社説が掲載された。「国の税金の使い方を監視する会計検査院への期待は大きく、予算の不適切な使い方に加え、予算の必要性や制度のあり方に踏みこんで問題点を指摘した点が高く評価されている。

既に指摘したように、こうした「有効性の検査」に属する会計検査の方向性は、会計検査院において少しずつ確立されつつあるといっていよい。ただ、日本における業績評価やその方法論は、まだまだ十分な論議も進んでいない状況である。総務省の行政評価局が行う評価と異なり、会計検査院において行われる評価は、さまざまな現場で具体的な形で生ずる問題に直接当たることによって行われるものといっていよう。したがって、初めて当たる問題などには、(有効性あるいは業績)検査の手法がまだ無いこともあるだろうと思われる。そうした際に、会計検査院の職員によってなされる臨機応変の検査方法には、筆者だけではなく、多くの国民の期待が寄せられていると考えられよう。また、筆者としては、検査対象事業

¹⁹⁾ これまで、国の行う契約のうち主要なものとして、工事の請負人又は国に対する物品の納入者のその契約に関する会計のみが検査対象とされてきたが、会計検査院法の一部を改正する法律(平成17年法律第112号)第23条第1項により、国の工事以外の役務の請負人又は事務若しくは業務の受託者のその契約に関する会計と、国が資本金の2分の1以上を出資している法人の工事その他の役務の請負人若しくは事務若しくは業務の受託者又は国が資本金の2分の1以上を出資している法人に対する物品の納入者のその契約に関する会計が検査対象となることになった。

²⁰⁾ 「会計検査院法の一部を改正する法律」(平成17年法律第112号)第25条および第26条参照。

²¹⁾ 「会計検査院法の一部を改正する法律」(平成17年法律第112号)第11条および第30条の2参照。

²²⁾ 『日本経済新聞』2005年11月9日付朝刊第2面参照。

のリスクを評価し、報告に盛り込むことも望みたい。

会計検査院において日々行われている有効性検査に関するさまざまな活動・試行が、わが国の公会計監査手法を確立する上で大変重要なものとなり得ることはいうまでもない。特に有効性検査の手法が類型化され（本稿の言葉で言えば「規格化」され）、それが会計検査院だけではなく各自治体・省庁等においても用いられる日が遠からぬ将来、やってくることを期待している。

参考文献・資料

東信男(2005)「政策評価制度の課題と展望－政策評価法施行後3年を経過して－」『会計検査研究』第32号, 2005年9月, 245-254頁

会計検査院(2004)『平成15年度決算検査報告』

会計検査院ウェブサイト <http://www.jbaudit.go.jp/>における各種記事

佐々木隆志(2002)『監査・会計構造の研究』森山書店

佐藤通生(2005)「会計検査院の有効性検査に関する一考察」『会計検査研究』第32号, 2005年9月, 255-274頁

『日本経済新聞』「不正防止へ企業統治監査」2005年5月10日朝刊第1面

『日本経済新聞』「企業, コスト増必至」2005年5月10日朝刊第5面

『日本経済新聞』「より強く, 独立性高い会計検査院を」2005年11月9日朝刊第2面

八田進二(2005)「本公開草案の意義と課題」『企業会計』第57巻第10号, 2005年10月, 18-22頁

町田祥弘(2005)「内部統制評定における外部監査人の判断」『会計』第167巻第2号, 2005年2月, 81-95頁

山浦久司(2005)「『監査基準及び中間監査基準の改定並びに監査に関する品質管理基準の設定について(公開草案)』をめぐって」『企業会計』第57巻第9号, 2005年9月, 97-103頁

COSO(1992/1994), The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, *Internal Control-Integrated Framework*, New York.

トレッドウェイ委員会組織委員会(1996), 鳥羽至英・八田進二・高田敏文共訳『内部統制の統合的枠組み・理論編』および『内部統制の統合的枠組み・ツール編』白桃書房