

政府会計検査の基礎的概念と原則*

—INTOSAI の ISSAI と比較した我が国の会計検査—

東 信 男**

(会計検査院事務総長官房調査課国際検査情報分析官)

1. はじめに

最高会計検査機関国際組織 (International Organization of Supreme Audit Institutions: INTOSAI) は各国の最高会計検査機関 (Supreme Audit Institutions: SAI) がそれぞれの権限に応じて、独立した、かつ効果的な会計検査を行うことを支援するために、会計検査と行政機関のガバナンスに関する基準を開発している。これらの基準のうち、会計検査関連の基準は、最高会計検査機関国際基準 (International Standards of Supreme Audit Institutions: ISSAI) の体系に、ガバナンス関連の基準は、グッド・ガバナンスのための INTOSAI ガイダンス (INTOSAI Guidance for Good Governance: INTOSAI GOV) の体系に、それぞれ組み込まれている。このうち ISSAI の体系は、2010 年の第 20 回最高会計検査機関国際会議 (International Congress of Supreme Audit Institutions: INCOSAI) で一応の完成を見たものの、新旧の基準の間で政府会計検査に関する基礎的概念の統一が図られていなかったため、体系化された基準とは言えなかった。このため、INTOSAI は政府会計検査に関する基礎的概念の統一を図るためのプロジェクトを実施していたが、2013 年の第 21 回 INCOSAI で政府会計検査に関する基礎的概念等を定めた会計検査の基本原則 (ISSAI 100 シリーズ) を承認した。これにより、ISSAI は名実共に政府会計検査に関するグローバル・スタンダードとして位置付けられることとなった。

一方、我が国の会計検査院は、2012 年に会計検査基準 (試案) (以下「試案」という。) を公表した。こ

* 2014 年 3 月 27 日受付, 6 月 10 日受理。本稿の作成に当たっては、2014 年 5 月にバーレーンのマナーマで開催された INTOSAI 専門的基準委員会運営委員会の第 11 回会合に出席し、ISSAI 100 シリーズの原案作成者と意見交換を行うことにより、同シリーズの内容に対する理解を確認した。

**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修了 (MBA)。1980 年会計検査院採用, その後, 上席研究調査官, 調査課長, 厚生労働検査第 1 課長, 審議官 (検査支援・国際担当) などを経て 2013 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, 2010 年より早稲田大学商学学術院講師 (非常勤)。所属学会は, 日本会計研究学会, 国際公会計学会。主な著書等に, 「第 2 章 わが国の公会計制度改革: 現状と課題」(共著, 2005 年, 山本清編著『「政府会計」改革のビジョンと戦略』, 中央経済社), 『会計検査院の検査制度』(2011 年, 中央経済社), 「第 9 章 効率的運営が求められる独立行政法人の会計」(共著, 2012 年, 大塚宗春・黒川行治責任編集『体系現代会計学 [第 9 巻] 政府と非営利組織の会計』, 中央経済社), “Auditing for fraud and corruption: The current situation and challenges of the Board of Audit of Japan,” (共著, 2013, *Collection of Important Literature on Strengthening Capacities of Supreme Audit Institutions on the Fight against Corruption*, UN-INTOSAI Joint Project) がある。

の試案は、会計検査業務に関する既存の法令、内部規程等を分かりやすく体系化したもので、会計検査院及び会計検査院の職員が会計検査業務上遵守すべき規範及び会計検査業務遂行上の基礎的手続を整理している¹⁾。我が国の会計検査は、試案に準拠して行われているが、グローバル・スタンダードと比較してどの程度の水準にあるのであろうか。現行の財政制度及び会計制度の下で行われているものの、改善の余地はないのであろうか。第20回 INCOSAI で採択された「ISSAI に関する南アフリカ宣言 (The South Africa Declaration on the International Standards of Supreme Audit Institutions)」では、各国の SAI が ISSAI と比較しながらそれぞれの業績の水準及び会計検査基準の水準を評価することなどを求めている。そこで、本稿では、第21回 INCOSAI で承認された ISSAI 100 シリーズを中心に ISSAI の概要を紹介するとともに、ISSAI と試案を比較しながら我が国の会計検査の現状を評価し、改善の余地がないのか検討してみたい。(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。)

2. 先行研究

公共部門（中央政府、地方政府及び政府出資法人）に対する監査を公監査と定義した場合、現在のところ、我が国には、公監査を実施するに当たり準拠すべき基準、すなわち、一般に公正妥当と認められる公監査の基準は存在しない。会計検査は会計検査院が行う公監査であるが、試案は他の主体が行う公監査に適用することはできない。同様に独立行政法人、国立大学法人等に対する監査を対象とした個別の監査基準が存在するだけである。このような現状を背景に、先行研究では、公監査基準設定の必要性を論じる文脈の中でモデル基準として ISSAI の一部を紹介している（鈴木，2008；吉見，2009）。また、公監査のうち財務監査に関し、基準設定のセクター中立アプローチ²⁾の事例として、ISSAI と国際監査基準 (International Standards on Auditing : ISA) とのコンバージェンスの状況を紹介している（東，2007，183-189 頁）。さらに、先行研究では、ISSAI をベンチマーク（評価基準）として採用しているものもある。例えば東（2008）及び日本公認会計士協会（2013）は、現行の独立行政法人監査基準に公共部門特有の事項を反映させるために、ISSAI と比較しながら独立行政法人に対する会計監査の現状を評価し、財務諸表等への影響の如何にかかわらず、不正を含めた法令、予算等への準拠性に関する監査を行うべきことなどを論じている。しかし、ISSAI と比較しながら我が国の会計検査の現状を評価し、その改善の余地を検討している先行研究はなく、本稿が初めての試みとなる。

¹⁾ 試案は米国会計検査院の政府会計検査基準 (Government Auditing Standards) や、INTOSAI の会計検査基準 (Auditing Standards) 等を参考に、我が国における会計検査制度に立脚して策定されている。本文で論じているように、試案の策定時に参考とした INTOSAI の会計検査基準については、既に廃止され、ISSAI 100 シリーズに取って代わられている。

²⁾ セクター中立アプローチとは、公共部門にも民間部門にも適用される 1 組の基準（この場合は、監査基準）を作成する方法のことである。

3. 最高会計検査機関国際基準（ISSAI）の概要

3.1 性格

ISSAI はデュー・プロセスを経て³⁾、政府会計検査に関して一般に公正妥当と認められる原則及び各国 SAI において最良事例とされる専門的経験を集約したものである。「ISSAI に関する南アフリカ宣言」によれば、ISSAI は各国の SAI が会計検査の実施に当たり適用を強制されるものではなく、その権限と関連制度に応じて利用方法を決定するとしている。利用方法として、①公共部門で行われる会計検査又は監査のベンチマークとして ISSAI を採用する方法、②各国 SAI の業績のベンチマーク及び会計検査基準のベンチマークとして ISSAI を採用する方法、③会計検査の実施に当たり ISSAI を適用する方法が挙げられている。いずれにしろ、各国の SAI は何らかの形で ISSAI を利用することが求められている。これは、各国 SAI が他の機関からの独立性を守り、会計検査の質を確保し、検査報告の信頼性と影響力を高めるためには、適切な国際基準に依存せざるを得ないと認識しているからである。

3.2 体系

ISSAI はレベル 1 からレベル 4 までの 4 層で構成され(東, 2007, 179-182 頁), 2007 年の第 19 回 INCOSAI 以降, レベル 4 の財務検査ガイドラインを中心に基準が追加されていたが, 包括的な体系としては, 2010 年の第 20 回 INCOSAI で一応の完成を見た。しかし, 当時の ISSAI は明瞭性と一貫性に欠け, 個々の基準の寄せ集めにすぎないとの批判を受けたため⁴⁾, INTOSAI はこれらの問題を解決するために 2011 年から「ISSAI 調和プロジェクト (ISSAI Harmonisation Project)」を実施した。ISSAI 調和プロジェクトでは, レベル 3 及びレベル 4 の位置付けが見直され, レベル 3 では, 政府会計検査に関する基礎的概念を明らかにする一方で, レベル 4 の会計検査の一般的なガイドラインを会計検査基準として位置付けることとした。この結果, レベル 3 に組み込まれていた旧会計検査基準は全面的に廃止され, 新たに①政府会計検査の基本原則 (ISSAI 100), ②財務検査の基本原則 (ISSAI 200), ③業績検査の基本原則 (ISSAI 300), ④準拠性検査の基本原則 (ISSAI 400) が会計検査の基本原則として定められ, 2013 年の第 21 回 INCOSAI で承認された (現在の INTOSAI の基準体系については, 図表 1 参照)。これにより, ISSAI は名実共に政府会計検査に関するグローバル・スタンダードとして位置付けられることとなった。

³⁾ 基準開発におけるデュー・プロセスは、「開発の提案→小委員会等の承認→運営委員会の承認→公開草案の作成→運営委員会の承認→公開草案の公開 (90 日間) →パブリック・コメントを反映した基準案の作成→運営委員会の承認→理事会の承認→INCOSAI の承認→基準の公表」という手順を経る。ここで、運営委員会とは、基準の開発を行う小委員会等が属するゴール（戦略目標）の運営委員会のことである。公開草案は専門的基準委員会 (Professional Standards Committee: PSC) が ISSAI 専用のウェブ・サイトに掲載し、小委員会等がウェブ・サイトに掲載した旨を INTOSAI の全加盟 SAI と、各国政府、国際機関、基準設定機関等の関係機関に通知している (INTOSAI の組織については、東 (2007)、図 2 参照)。このように ISSAI の開発では、SAI だけではなく、関係機関からの意見も反映させる機会が保障されている。

⁴⁾ INTOSAI Professional Standards Committee, 2013, p. 8.

図表 1 INTOSAI の基準体系

1. 最高会計検査機関国際基準 (ISSAI)

レベル	ISSAI 番号		基準の名称	
1 設立原則		1	リマ宣言	
2 SAI の機能の 必要条件		10	SAI の独立性に関するメキシコ宣言	
		11	SAI の独立性に関するガイドラインと優良事例	
		12	SAI の価値と便益—国民の生活に違いをもたらす—	
		20	透明性と説明責任の原則	
		21	透明性の原則—優良事例—	
		30	倫理規程	
		40	SAI の品質管理	
3 会計検査の基 本原則		100	政府会計検査の基本原則	
		200	財務検査の基本原則	
		300	業績検査の基本原則	
		400	準拠性検査の基本原則	
4 会計検査の ガイドライン	会計検査の 一般的な ガイドライン	財務検査	1000	INTOSAI 財務検査ガイドラインの一般的概論
			1003	財務検査ガイドラインの用語解説 (注) ISA
		業績検査	3000	業績検査実施ガイドライン
			3100	業績検査ガイドライン—主要原則—
			4000	準拠性検査ガイドラインの一般的概論
		準拠性検査	4100	準拠性検査ガイドライン—財務諸表検査と関連しない検査—
			4200	準拠性検査ガイドライン—財務諸表検査と関連する検査—
	特定事項に 関する ガイドライン	国際機関	5000	国際機関への最適な検査実施のための原則
			5010	国際機関の検査—SAI のためのガイダンス—
		環境検査	5110	環境的観点からの検査実施ガイダンス
			5120	環境検査と合規性検査
			5130	持続可能な発展—SAI の役割—
			5140	国際環境協定の検査における SAI の協力
		民営化	5210	民営化の検査のための最良事例ガイドライン
			5220	官民資金調達と許認可の検査のための最良事例ガイドライン
			5230	経済的規制の検査のための最良事例ガイドライン
			5240	官民共同におけるリスク検査のための最良事例ガイドライン
		IT 検査	5310	情報システムセキュリティ評価手法—政府組織の情報システムセキュリティを評価するためのガイド—
		公的債務の検査	5410	公的債務に係る内部統制検査の計画・実施ガイダンス
			5411	債務指標
			5420	公的債務の管理と財政的脆弱性—SAI の潜在的役割—
			5421	公的債務の定義と開示に関するガイダンス
	5422		公的債務の業績検査における調査事項の範囲	
	5430		財政的暴露—債務管理と SAI の役割への含意—	
	5440		公的債務の検査のためのガイダンス—財務検査における実証テストの利用—	
	災害関連援助 の検査	5500	災害関連援助の検査のためのガイダンス概論	
		5510	災害予防の検査	
		5520	災害関連援助の検査	
		5530	災害発生後の応急対策において高まる不正と汚職のリスクを考慮に入れた検査手続きの適応	
5540		災害対策と災害関連援助の検査における地理情報の利用		
ピアレビュー	5600	ピアレビューガイドライン		

2. グッド・ガバナンスのための INTOSAI ガイダンス (INTOSAI GOV)

INTOSAI GOV 番号	基準の名称
内部統制	9100 公共部門の内部統制基準ガイドライン
	9110 内部統制の有効性に関する報告ガイダンス—内部統制の運用と評価に関する SAI の経験—
	9120 内部統制—政府の説明責任のための基礎の提供—
	9130 事業体のリスク管理に関する更なる情報
	9140 公共部門における内部監査の独立性
	9150 公共部門における SAI と内部監査の調整と協力
財務報告	9200 独立した基準設定プロセスの重要性
	9250 統合された財務説明責任フレームワーク—人道援助の財務的フロー情報の改善に関するガイダンス—

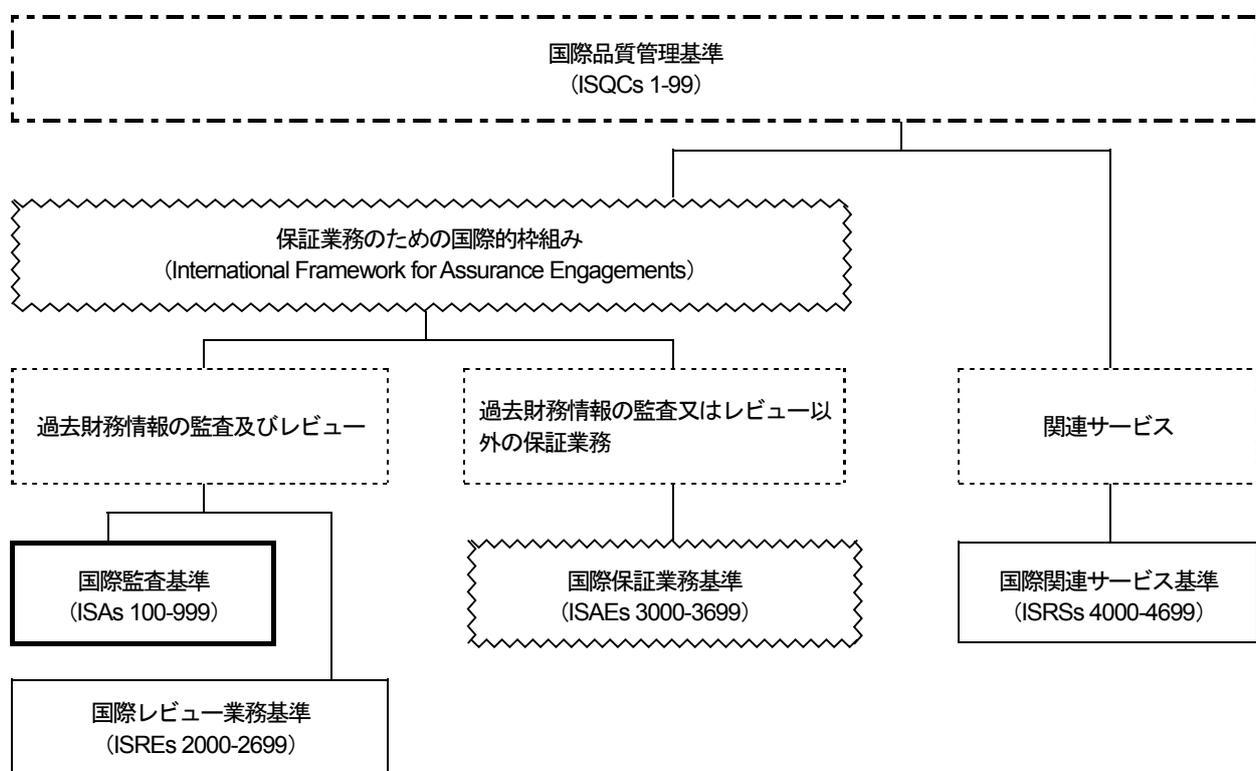
(注) ISSAI 1200 から ISSAI 1810 までの 36 件のガイドラインは、ISA を採用しており、下三桁は ISA の番号と同一である。

(出典) 東 (2007) , 表 4 に加筆修正

3.3 二元的アプローチ

ISSAI の開発は、各ゴール（戦略目標）に属する小委員会、ワーキング・グループ等で行われるが、ISSAI 全体を管理しているのは、ゴール 1 に設置されている専門的基準委員会（PSC）である。PSC は ISSAI の開発に当たり、2006 年から「二元的アプローチ（Dual Approach）」を採用している。二元的アプローチとは、2005-2010 年 INTOSAI 戦略計画で導入されたもので、INTOSAI は他の基準設定機関が開発した基準を可能な限り利用するとともに、各国 SAI のニーズと公共部門特有の事項を反映した基準のみを開発するという方法である。この結果、財務検査については、レベル 4 のガイドライン（ISSAI 1000 シリーズ）において、国際監査・保証基準審議会（International Auditing and Assurance Standards Board: IAASB）の ISA とのコンバージェンスが行われている（図表 2 参照）⁵⁾。

図表 2 IAASB の基準体系



(注) [Dashed Box] : ISSAI 40 の基礎となっている基準

[Wavy Box] : ISSAI 100 シリーズの基礎となっている基準

[Solid Box] : ISSAI 1000 シリーズとコンバージェンスが行われている基準

(出典) IAASB (2013) p. 5 より筆者作成

⁵⁾ INTOSAI GOV のうち、内部統制については、トレッドウェイ委員会支援組織委員会（Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission: COSO）及び内部監査人協会（Institute of Internal Auditors: IIA）の代表者を加えて基準の開発を行っている。また、財務報告については、現在、基準の開発を行っておらず、INTOSAI の代表者が国際公会計基準審議会（International Public Sector Accounting Standards Board: IPSASB）のガバナンス検討グループ（Governance Review Group）に参加しながら、国際公会計基準（International Public Sector Accounting Standards: IPSAS）の開発に関与している。

3.4 会計検査の基本原則

(1) 構成

第21回 INCOSAI で承認された会計検査の基本原則のうち、ISSAI 100 はすべての政府会計検査に適用される基礎的概念等を定めており、序文、ISSAI の目的と権威、枠組み、要素及び原則で構成されている(試案と対比した目次については、図表3参照)。残りのISSAI 200、ISSAI 300 及びISSAI 400 は、財務検査、業績検査、準拠性検査に適用される基礎的概念等を定めており、それぞれの検査に特有の事項を反映した内容となっている。このため、これら3つのISSAIの構成は、ISSAI 100 と同一となっている。ISSAI 100 はすべての政府会計検査に共通する要素として、三当事者 (Three Parties)、主題 (Subject Matter)、規準 (Criteria)、主題情報 (Subject Matter Information) 等を定義している(図表4参照)。また、すべての政府会計検査に共通する原則を、一般原則及び検査過程に関する原則に区分し、一般原則として、倫理と独立性、職業的専門家としての判断、正当な注意及び懐疑心等を、また、検査過程に関する原則として、検査の計画、検査の実施等をそれぞれ定めている(図表5参照)。

図表3 ISSAI 100 と会計検査基準(試案)の目次の比較

ISSAI 100 政府会計検査の基本原則	会計検査基準(試案)
序文	前文
ISSAI の目的及び権威	第1章 会計検査の目的
政府会計検査の枠組み	第2章 会計検査の基本原則
権限	第1 会計検査院の基本的事項
政府会計検査及びその目的	第2 会計検査院の職員の基本的事項
政府会計検査のタイプ	第3章 会計検査の実施
政府会計検査の要素	第1 会計検査実施の基本的事項
三当事者	第2 検査の計画
主題、規準及び主題情報	第3 検査の実施
業務のタイプ	第4 検査の計画、実施における留意事項
政府会計検査における信頼と保証	第4章 会計事務を処理する職員に対する責任の追及及び審査
政府会計検査の原則	第1 会計事務を処理する職員に対する責任の追及
組織的な要求事項	第2 国の会計経理の取扱いに関する審査
一般原則	第5章 検査結果の報告
検査過程に関する原則	第1 検査結果報告の基本的事項
	第2 検査結果の報告
	第3 決算検査報告の掲記事項

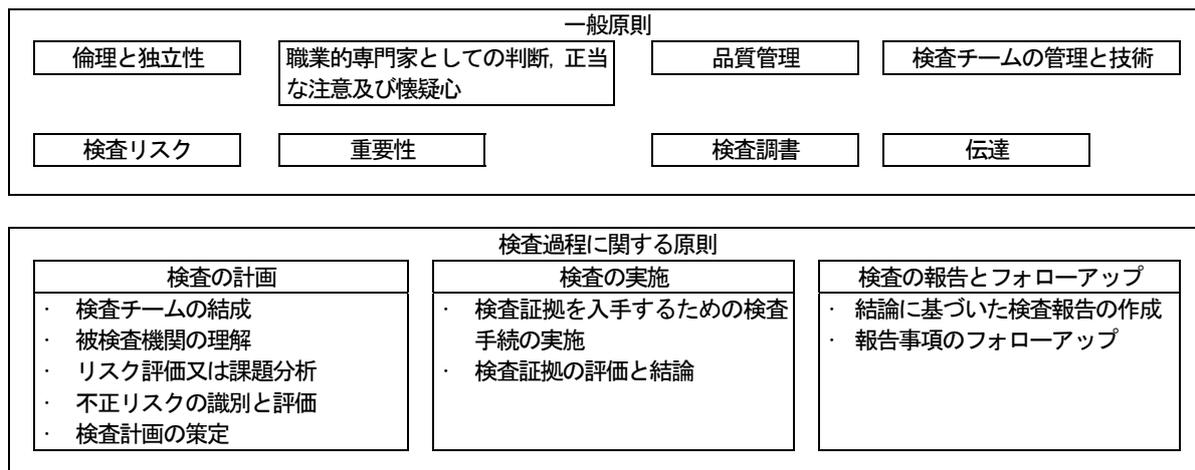
(出典) ISSAI 100 及び試案

図表 4 政府会計検査の各要素の定義

要素	定義
三当事者 (Three Parties)	政府会計検査では、次の三当事者が関与する。
業務実施者 (Auditor)	検査を行う者のことである。政府会計検査では、業務実施者の役割は、SAI の長又は検査の実施に関して委任を受けた者が行う。
主題に責任を負う者 (Responsible Party)	主題情報、主題の管理又は勧告への対応に責任を有する者のことで、個人の場合もあれば、組織の場合もある。政府会計検査では、主題に責任を負う者の責任が、憲法又は法律の規定で定められる。
想定利用者 (Intended User)	業務実施者が作成する検査報告を利用する個人、組織又はこれらの集合体のことである。政府会計検査では、想定利用者は議会、行政府機関、ガバナンス担当者又は国民である。
主題 (Subject Matter)	一定の規準により評価又は測定される情報、状況又は活動のことである。政府会計検査における適切な主題は、識別可能であり、一定の規準に基づいて首尾一貫した評価又は測定を行うことができ、かつ、業務実施者が検査の結論を裏付けるために十分かつ適切な証拠を収集することができるものをいう。
規準 (Criteria)	主題に責任を負う者が主題情報を作成する場合及び業務実施者が検査の結論を報告する場合に、主題を評価又は測定するために用いるベンチマークのことである。規準の要件は、目的適合性、完全性、信頼性、中立性及び三当事者の理解可能性である。政府会計検査で採用される規準は、検査の目的及び検査のタイプを含む様々な要素に依存し、法令、予算、基準、適切な原則及び最良事例を含む様々な情報源から入手する。
主題情報 (Subject Matter Information)	主題に責任を負う者が一定の規準によって主題を評価又は測定した結果を表明する情報のことである。
業務のタイプ	政府会計検査の業務は、主題に責任を負う者による主題情報の提示の有無に応じて、次の2つのタイプに分類される。
証明業務 (Attestation Engagement)	主題に責任を負う者が主題の評価又は測定を行い、自己の責任において主題情報を想定利用者に提示することを前提とする。業務実施者は主題情報について、それに対する想定利用者の信頼の程度を高めるために、自ら入手した証拠に基づき規準に照らして判断した結果を結論として報告する。検査報告の結論では、常に、保証業務リスクの程度に応じて、合理的保証又は限定的保証が行われる。
直接報告業務 (Direct Reporting Engagement)	主題に責任を負う者が自己の責任において主題情報を想定利用者に提示することを前提としない。業務実施者は直接、主題について、一定の規準に照らして評価又は測定した結果を結論として報告する。検査報告には、発見事項、結論又は勧告が報告され、新しい情報の提供、分析又は洞察が含まれる。検査報告の結論では、合理的保証又は限定的保証が行われる場合と、行われない場合がある。
保証業務リスク (Assurance Engagement Risk)	業務実施者が、不適切な結論を報告する可能性のことである。
保証の水準	保証の水準は、保証業務リスクの程度に応じて、次の2つに分類される。
合理的保証 (Reasonable Assurance)	この保証では、保証業務リスクを合理的な低い水準に抑え、主題又は主題情報について、すべての重要な点において、一定の規準に照らして適正性、有効性等が認められるかどうか、積極的形式により結論が報告される。
限定的保証 (Limited Assurance)	この保証では、保証業務リスクが合理的保証より高く設定され、主題又は主題情報について、すべての重要な点において、一定の規準に照らして適正性、有効性等がないと考えられるような事項が発見されなかったかどうか、消極的形式により結論が報告される。

(出典) ISSAI 100 シリーズより筆者作成

図表 5 政府会計検査の原則



(出典) ISSAI 100, p. 9

(2) 保証業務

ISSAI 100 シリーズの要素及び原則は、二元的アプローチにより、IAASB の「保証業務のための国際的枠組み (International Framework for Assurance Engagements: IFAE)」及び国際保証業務基準 (International Standards on Assurance Engagements: ISAE) を基礎として公共部門特有の事項を反映した内容となっている⁶⁾。IFAE では、保証業務 (Assurance Engagement) は主題情報又は主題について、それらに対する想定利用者の信頼の程度を高めるために、業務実施者が自ら入手した証拠に基づき規準に照らして判断した結果を結論として報告する業務と定義されている (IFAE, para. 7-11)。ISSAI では、政府会計検査を保証業務と見なすものの、想定利用者に対し、主題情報又は主題について、保証業務リスクの程度に応じて、合理的保証又は限定的保証を行う方法だけではなく、主題について、明確な保証を行わずに、発見事項、結論、勧告等を報告する方法でも、一定の信頼を与えることができると認識している (ISSAI 100, para. 32)。

4. ISSAI と試案との比較

4.1 検査のタイプ

ISSAI の政府会計検査の枠組みでは、政府会計検査は目的に応じて、次の 3 つのタイプに分類され、それぞれ同等に扱われている (ISSAI 100, para. 22)。

(1) 財務検査

財務検査 (Financial Audit) の目的は、財務諸表に対する想定利用者の信頼の程度を高めることである。この目的を達成するために、財務諸表が適用される財務報告及び法令の枠組みに準拠して作成されているかどうかということに焦点が当てられる。この検査では、業務実施者が入手した十分かつ合理的な検査証拠に基づき財務諸表に不正又は誤謬による重要な虚偽表示が含まれていないかどうかに関する意見を表明する。

⁶⁾ 財務検査ガイドライン (ISSAI 1000 シリーズ) については、ISA とのコンバージェンスが既に行われているため、ISSAI 100 シリーズとの整合性が図られているが、業績検査ガイドライン (ISSAI 3000 シリーズ) 及び準拠性検査ガイドライン (ISSAI 4000 シリーズ) については、整合性が図られていないため、改定される予定である。

(2) 業績検査

業績検査 (Performance Audit) の目的は、経済的、効率的及び効果的なガバナンスを促進するとともに、説明責任と透明性の向上に貢献することである。この目的を達成するために行政府機関、施策等が経済性、効率性及び有効性の原則⁷⁾に準拠して運営又は実施されているかどうか、或いは改善の余地がないかどうかということに焦点が当てられる。この検査では、業務実施者が行政府機関、施策等の業績を一定の規準に照らして評価又は測定し、規準とのかい離の有無、かい離がある場合のかい離の状況と発生原因、必要に応じて改善のための勧告を報告する。

(3) 準拠性検査

準拠性検査 (Compliance Audit) の目的は、法令等に基づく統制によるガバナンスを促進するとともに、説明責任と透明性の向上に貢献することである。この目的を達成するために、財務的及び非財務的な行政活動が関連法令等の権威 (Authority) に準拠して行われているかどうかということに焦点が当てられる。この検査では、業務実施者が財務的及び非財務的な行政活動の実績を権威に照らして評価又は測定し、権威とのかい離の有無、かい離がある場合のかい離の状況と発生原因、必要に応じて改善のための勧告を報告したり、すべての重要な点において、権威に準拠しているかどうかに関する意見を表明する。

一方、試案の会計検査の目的によれば、我が国の会計検査は、会計経理の適正を期し、かつ、是正を図るために、正確性、合規性、経済性、効率性、有効性等の観点からの検査を行っている (試案, 3 頁)。ISSAI のように、目的に応じた分類は行われていない。ISSAI が政府会計検査を 3 つのタイプに分類しているのは、検査のタイプによって、目的だけではなく、三当事者、主題、規準、主題情報等の要素が異なったり、また、品質管理、検査チームの管理と技術、検査リスク等の原則が異なったりしているため、3 つのタイプの基本原則を一律に論じることはできないと認識しているからである (図表 6 及び図表 7 参照)。現行の試案では、我が国の会計検査がどのタイプに属するのか不明である。

⁷⁾これらの原則は、次のように定義されている (ISSAI 300, para. 11)。①経済性の原則とは、資源のコストを最少にすることである。投入される資源は、適時に利用可能で、量及び質が適切で、最も有利な価格でなくてはならない。②効率性の原則とは、利用可能な資源から最大のアウトプットを得ることである。この原則は、投入された資源と提供されたアウトプットの間を、量、質及びタイミングの観点からみたものである。③有効性の原則とは、設定された目的を達成すること、或いは意図された結果を生み出すことである。

図表 6 検査のタイプ別比較 (要素)

検査のタイプ 要素	財務検査	業績検査	準拠性検査
主題に責任を負う者	行政府機関、公的資金の管理又は法令等の執行に責任を有する事業体	行政府機関、行政府職員、公的資金の管理に責任を有する事業体	行政府機関、行政府職員、公的資金の管理又は法令等の執行に責任を有する事業体
想定利用者	議会	議会、行政府機関、国民	議会その他の権威設定主体
主題	財政状態、財務業績、キャッシュ・フローその他の財務諸表に認識、測定及び開示される状況	行政府機関、施策、基金、アウトプット、アウトカム及びインパクトを伴う財務的又は非財務的行政活動	財務業績、予算の執行実績、施策を実施するための財務的又は非財務的行政活動
規準	IPSAS、IFRS その他の公共部門で適用される統一的な財務報告の枠組み	法律、政令、規則、政策目的、適切な原則、技術的知識、最良事例など	法律、政令、規則、予算、補助金交付要綱の条項、事前に設定された業績目標などの権威
主題情報	財務諸表	補助金実績報告書その他の財務報告、事業実施報告書その他の業績報告	財務諸表、補助金実績報告書その他の財務報告、事業実施報告書その他の業績報告
業務のタイプ	証明業務	直接報告業務	証明業務又は直接報告業務
保証の水準	合理的保証		合理的保証又は限定的保証

(出典) ISSAI 100 シリーズより筆者作成

図表 7 検査のタイプ別比較 (一般原則)

検査のタイプ 一般原則	財務検査	業績検査	準拠性検査
品質管理	業務実施者は、国際品質管理基準 (ISQC) 1 に公共部門特有の事項を反映した ISSAI 40、財務諸表の検査を行う際の品質管理を定めた ISSAI 1220 に準拠する。	業務実施者は、ISQC 1 に公共部門特有の事項を反映した ISSAI 40 に準拠する。	業務実施者は、ISQC 1 に公共部門特有の事項を反映した ISSAI 40 に準拠する。
検査チームの管理と技術	規準となる IPSAS、IFRS その他公共部門で適用される統一的な財務報告の枠組み、準拠すべき ISSAI 1000 シリーズに関する知識が必要になる。	主題の設定に必要な行政府機関の施策、業績と規準を比較する手法、準拠すべき ISSAI 3000 シリーズに関する知識が必要になる。	規準となる権威、準拠すべき ISSAI 4000 シリーズに関する知識が必要になる。
検査リスク	業務実施者が財務諸表に重要な虚偽表示がある場合に、不適切な意見を表明する可能性のことである。検査リスクは重要な虚偽表示リスク (固有リスク及び統制リスク) 及び発見リスクから構成される。	業務実施者が不正確又は不完全な結論を得る可能性、或いは想定利用者に偏った情報又は価値のない情報を提供する可能性のことである。	業務実施者が不正確な結論を得たり、不適切な意見を表明したりする可能性のことである。検査リスクは固有リスク、統制リスク及び発見リスクから構成される。これらのリスクの相対的な重大さは、主題の性質、業務のタイプ及び保証の水準により異なる。
重要性	虚偽表示は個別に又は集計すると、当該財務諸表の利用者の意思決定に影響を与えると合理的に見込まれる場合に、重要性があると判断される。公共部門では、意思決定には、経済的意思決定だけでなく、施策の継続又は補助金交付に関する意思決定も含まれる。また、公共部門では、質的要素が民間部門より大きな役割を果たす。	主題が社会的又は政治的に重視されている場合、検査結果に基づく改善の効果が大きい場合、或いは不適切な事態が当該被検査機関の他の活動にも影響を与える場合等に、重要性があると判断される。	準拠又は非準拠に関する報告が想定利用者の意思決定に影響を与えると合理的に見込まれる場合に、重要性があると判断される。不正の場合は、通常より金額が低額でも、重要性があると判断される。

(出典) ISSAI 100 シリーズより筆者作成

4.2 業務のタイプ

ISSAI の政府会計検査の要素では、政府会計検査の業務は、主題に責任を負う者による主題情報の提示の有無に応じて、次の2つのタイプに分類されている (ISSAI 100, para. 29)。

(1) 証明業務

証明業務 (Attestation Engagement) では、主題に責任を負う者が主題の評価又は測定を行い、自己の責任において主題情報を想定利用者に提示することを前提とする。業務実施者は主題情報について、それに対する想定利用者の信頼の程度を高めるために、自ら入手した検査証拠に基づき規準に照らして判断した結果を結論として報告する。検査報告の結論では、常に、保証業務リスクの程度に応じて、合理的保証又は限定的保証が行われる。

(2) 直接報告業務

直接報告業務 (Direct Reporting Engagement) では、主題に責任を負う者が自己の責任において主題情報を想定利用者に提示することを前提としない。業務実施者は直接、主題について、一定の規準に照らして評価又は測定した結果を結論として報告する。検査報告には、発見事項、結論又は勧告が報告され、新しい情報の提供、分析又は洞察が含まれる。検査報告の結論では、合理的保証又は限定的保証が行われる場合と、行われない場合がある。

ISSAI では、業務のタイプを上記のように分類した上で、財務検査では証明業務、業績検査では直接報告業務、準拠性検査では証明業務又は直接報告業務が行われるとしている (ISSAI 100, para. 30)。財務検査では、会計制度が発生主義会計、修正発生主義会計又は現金主義会計の如何を問わず、常に証明業務を行い、会計制度の違いは、主題情報である財務諸表の内容が異なるだけであると認識している (ISSAI 200, para. 22)。これは、現金主義会計の場合でも、不正又は誤謬により、財務諸表に重要な虚偽表示が含まれる可能性があり、また、資産及び負債に関しては、計上基準が曖昧であるときは、主題に責任を有する者の判断が入る可能性があるため、発生主義会計の場合と同様に、財務諸表に対する想定利用者の信頼の程度を高める必要があると認識しているからである。

一方、試案の前文によれば、我が国の会計検査は、不適切又は不合理な会計経理や会計経理と関連する事務・事業の遂行を指摘する検査に重点を置いている (試案, 2 頁)。このため、ISSAI の業務のタイプでみると、証明業務は行われておらず、直接報告業務のみが行われている。つまり、我が国の会計検査では、ISSAI で定義される財務検査は行われておらず、また、準拠性検査の一部も行われていないことになる。

4.3 倫理と独立性

ISSAI の一般原則では、業務実施者は倫理に関する法令等を遵守し、独立でなければならないとされている (ISSAI 100, para. 36)。ここで倫理 (Ethics) とは、SAI に対する信頼性を維持する上で重要な基礎とされ、遵守すべき原則として、①誠実性、②独立性、③客観性、④公正不偏性、⑤政治的中立性、⑥利益相反、⑦守秘義務、⑧職業的専門家としての能力、⑨正当な注意が定められている (ISSAI 30, para. 12-33)。また、SAI は倫理に関する方針及び手続だけではなく、SAI 及びその職員が倫理に関する法令等を遵守していることについて、合理的な保証を提供する組織レベルで行う品質管理のための方針及び手続を確立し、維持しなければならないとされている (ISSAI 100, para. 35)。

一方、試案では、倫理という概念がなく、会計検査の基本原則において、公正性の保持、専門的能力の向上、会計検査の専門家としての注意及び情報の守秘が定められているだけである（試案、5-6頁）。試案では、独立性、政治的中立性及び利益相反の原則が含まれておらず、また、会計検査業務の品質管理についての規定はあるものの、倫理に関する品質管理については言及していない。現行の試案では、倫理に関する重要な原則が欠落しており、また、倫理に関する品質管理が行われることになっているのか不明である。

4.4 検査リスク

ISSAI の一般原則では、業務実施者は不適切な検査報告を提供するリスクを管理しなければならないとされている（ISSAI 100, para. 40）。このリスクは、検査リスク（Audit Risk）と称され、財務検査を行う場合だけではなく、業績検査及び準拠性検査を行う場合でも、管理することが求められている。業績検査を例にとれば、検査リスクとは、業務実施者が不正確又は不完全な結論を得る可能性、或いは想定利用者に偏った情報又は価値のない情報を提供する可能性のことである。このリスク要因には、広範囲にわたって深い分析を行う能力が欠如していたり、質の高い正確な情報を入手できなかったり、すべての発見事項を総体的に考察して最も関連性のある課題に取り組みなかつたりすることが含まれる。

一方、試案では、検査リスクという概念がなく、検査結果の報告のところで、検査結果が公正性と妥当性を確保し、信頼されるものとなるよう、慎重な審議手続を経て検査結果を報告するとしているだけである（試案、17頁）。ISSAI では、検査リスクは一般原則に位置付けられ、検査結果を報告する段階だけではなく、検査の全過程において管理しなくてはならないとされている（ISSAI 300, para. 28）。これは、業務実施者が検査の全過程において重要性を考慮しながら検査リスクを一定の水準以下に抑えると認識しているからである。現行の試案では、検査リスクが明確に認識されておらず、また、検査の全過程で管理されることになっているのか不明である。

4.5 重要性

ISSAI の一般原則では、業務実施者は検査の全過程において重要性を考慮しなければならないとされている（ISSAI 100, para. 41）。ここで重要性（Materiality）とは、想定利用者の意思決定に影響を及ぼす可能性のことで、財務検査を行う場合だけではなく⁸⁾、業績検査及び準拠性検査を行う場合でも、考慮することが求められている。業績検査を例にとれば、重要性とは、主題が社会的又は政治的に重視されている場合、検査結果に基づく改善の効果が大きい場合、或いは不適切な事態が当該被検査機関の他の活動にも影響を与える場合等に、重要性があると判断される。重要性の判断に当たっては、金額その他の量的要素と、性質、波及範囲その他の質的要素を検討する。

一方、試案では、重要性という概念がなく、「重大性」という類似の用語が検査結果の報告のところで使用されているだけである（試案、17頁）。ISSAI では、重要性は一般原則に位置付けられ、検査結果を報告する段階だけではなく、検査の全過程において考慮しなくてはならないとされている。これは、業務実施者が検査の全過程において重要性を考慮しながら検査リスクを一定の水準以下に抑えると認識している

⁸⁾ 財務検査では、財務諸表全体において重要であると判断する虚偽表示の金額を重要性の基準値（Performance Materiality）と呼び、指標に一定の率を乗じて算定している。ISSAI では、重要性の基準値の算定根拠は、財務諸表の利用者の立場からは、検査意見の信頼性を推定することができる値となるため、アウトラインを示している。これによると、一定の率として1%又は5%、指標として、政府会計検査の場合、総コスト、純コスト又は資産がそれぞれ示されている（ISSAI 1320, para. A7, A9）。

からである。現行の試案では、重要性が明確に認識されておらず、また、検査の全過程で考慮されることになっているのか不明である。

4.6 不正

ISSAI の検査過程に関する原則では、業務実施者は検査の目的に関連した不正のリスクを識別し、評価しなければならないとされている (ISSAI 100, para. 47)。ここで不正 (Fraud) とは、管理者、職員又は第三者の中の 1 人又は複数の個人が故意に行う行為で、不当な又は違法な利益を得るための欺瞞を伴うものとされ、粉飾決算と資産の流用に分けられている (ISSAI 1240, para. 11)。このうち粉飾決算とは、財務諸表の利用者を欺くために財務諸表に意図的な虚偽表示を行うことであり、計上すべき金額を計上しないこと、又は必要な開示を行わないことが含まれる。また、資産の流用とは、行政府機関の資産を盗むことであり、資産が紛失している事実を隠蔽するために虚偽の又は誤解を与える記録又は文書を作成することが含まれる (ISSAI 1240, para. A2, A5)。

一方、試案では、不正という概念がなく、会計検査の基本原則及び会計検査の実施において、認識されていない。ISSAI において、不正リスクの識別と評価が検査過程に関する原則で定められているのは、業務実施者の責任が不正に起因する財務諸表の重要な虚偽表示リスクの考慮に限定されず、法令等により、それより幅広く、不正リスクを考慮する責任を有するとされているからである (ISSAI 1240, para. A6)。現行の試案では、不正に対してどのように対処することになっているのか不明である。

4.7 内部統制

ISSAI の検査過程に関する原則では、業務実施者は検査計画の策定に当たり、内部統制を含めた被検査機関又は施策の性質を理解しなければならないとされている (ISSAI 100, para. 45)。ここで内部統制 (Internal Control) とは、公共部門の内部統制基準ガイドラインによれば「組織の管理者とその他の職員によって実施される総合的なプロセスで、リスクに対応するとともに、組織の任務を遂行する中で、以下の一般的な目的の達成に関して合理的な保証を提供するために整備されるものである。その目的とは、①秩序正しく、倫理的、経済的、効率的、効果的に業務を遂行すること、②説明責任を果たすこと、③関連法令に準拠すること、④損失、悪用、損害から資産を保全することである。」と定義されている (INTOSAI GOV 9100, para. 1.1)。同ガイドラインは、COSO が民間企業等における内部統制の評価とその向上に資するために 1992 年に公表した「内部統制—統合的枠組み (Internal Control - Integrated Framework. 以下「COSO 報告書」という。))」を基礎として公共部門特有の事項を反映した内容となっている (東, 2010, 154-158 頁)。

一方、試案の会計検査の実施によれば、検査計画の策定に当たり内部統制の状況を十分に分析検討したり (試案, 10 頁)、検査の実施において内部統制の実効性に十分留意したりするとしている (試案, 14 頁)。このように我が国の会計検査においても内部統制の重要性は認識されているものの、試案では、内部統制の定義、基本的要素等の基礎的概念が明らかにされていない。我が国では、民間部門に適用される内部統制については、企業会計審議会が 2007 年に COSO 報告書を基礎として我が国の実情を反映した「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」を定めている。これに対し、公共部門に適用される内部統制については、基礎的概念を定めた基準はなく、研究会レベルでの議論が行われている段階であるが、民間部門に適用される内部統制の基礎的概念をそのまま適用することはできないと認識している (総務省, 2009, はじめに; 総務省, 2010, 3-5 頁)。現行の試案では、どのような内部統制を前提としているのか不明である。

4.8 財務検査

ISSAI の財務検査の基本原則では、業務実施者は検査手続を決定するに当たり、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクと、取引、勘定残高及び開示に係るアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを評価しなければならないとされている (ISSAI 200, para. 92)。これは、意見の表明が財務諸表全体に対して行われるものの、業務実施者は自己の意見を形成するに足る合理的な基礎を得るために、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを基に検査手続の種類、時期及び範囲を決定するからである。ここでアサーション (Assertion) とは、財務諸表において明示的か否かにかかわらず主題に責任を有する者が提示する主張のことで、①発生、②網羅性、③正確性、④期間帰属、⑤分類の妥当性等がある (図表 8 参照)。業務実施者はこれらのアサーションを利用して検査要点を設定し、検査手続により入手した検査証拠に基づいて、検査要点ごとに立証した事項を総合的に検討して検査意見の基礎としている。

一方、試案の会計検査の実施によれば、我が国の会計検査における検査の観点のうち、正確性とは、決算の表示が予算執行等の財務の状況を正確に表現しているかという観点と定義されている (試案, 8 頁)。この定義において、主題及び主題情報は明確にされているものの、正確という用語が反復して使用され、その内容が示されていない。現行の試案では、正確性の観点の具体的な内容がアサーションの正確性と同一なのか、或いは、他のアサーションの一部又は全部を含む包括的なものなのか不明である。

図表 8 アサーションの内容

区分	アサーション	内 容
期中の取引等	発生	記録された取引や会計事象が発生し、事業体に関係していること
	網羅性	記録すべき取引や会計事象がすべて記録されていること
	正確性	記録された取引や会計事象に関する金額や他のデータが適切に記録されていること
	期間帰属	取引や会計事象が正しい会計期間に記録されていること
	分類の妥当性	取引や会計事象が適切な勘定科目に記録されていること
期末の勘定残高	実在性	資産、負債及び純資産が実際に存在すること
	権利と義務	事業体が資産の権利を保有又は支配していること。また、負債が事業体の義務であること
	網羅性	記録すべき資産、負債及び純資産がすべて記録されていること
	評価と期間配分	資産、負債及び純資産が適切な金額で財務諸表に計上され、評価の結果又は期間配分調整が適切に記録されていること
表示と開示	発生、権利及び義務	開示されている取引、会計事象及びその他の事項が発生し、事業体に関係していること
	網羅性	財務諸表に開示すべき事項がすべて開示されていること
	分類と明瞭性	財務情報が適切に表示され、開示が明瞭であること
	正確性と評価	財務情報及びその他の情報が適正かつ適切な額で開示されていること

(出典) ISSAI 1315 A111

4.9 業績検査

ISSAI の業績検査の基本原則では、業務実施者は検査の設計を適切に行うために、結果指向アプローチ (Result-Oriented Approach)、課題指向アプローチ (Problem-Oriented Approach) 又はシステム指向アプローチ (System-Oriented Approach) の一つ又はそれらのアプローチの組み合わせを選択しなければならないとされている (ISSAI 300, para. 26)。これらの検査アプローチの背景にあるのは、インプット・アウトプット・モデルと呼ばれる理論モデルである (ISSAI 3000, para. 1.4)。この理論モデルでは、施策がその目的を達成するまでの過程を「目的の設定 (コミットメント) → 資源の投入 (インプット) → 行政活動の実施 (アクション) → 行政サービスの提供 (アウトプット) → 効果 (アウトカム)」として捉えている。

結果指向アプローチとは、アウトプット又はアウトカムが意図された通りに達成されているかどうか、或いは行政サービスが意図された通りに提供されているかどうかを評価する方法である。課題指向アプローチとは、特定の課題又は規準からのかい離の原因について分析する方法である。システム指向アプローチとは、財務管理システム等の管理システムが適切に機能しているかどうか調査する方法である。業績検査の基本原則では、経済性、効率性及び有効性がインプット・アウトプット・モデルに立脚して定義され、議会の意図及び決定、つまり、設定された目的に対しては疑問を差し挟まないという方針が示されている（ISSAI 300, para. 12）。

一方、試案の会計検査の実施では、経済性、効率性及び有効性の観点の定義が定められているものの、これらの定義の背景にある理論モデルや、検査アプローチに関する規定はない（試案、8-9 頁）。また、国会の意図及び決定に対してどのような姿勢で臨むかという方針についても触れていない。ISSAI が業績検査の基本原則において検査アプローチを3つのタイプに分け、その選択を義務付けているのは、具体的な検査アプローチが決定されなければ、検査に必要な知識、情報及びデータを入手し、それらを分析するために必要な手続きを明確にすることはできないと認識しているからである。現行の試案では、検査アプローチと、その背景にある理論モデルが明確にされておらず、また、国会の意図及び決定に対する方針が不明である。

4.10 準拠性検査

ISSAI の準拠性検査の基本原則では、準拠性検査は規準の有無に応じて、次の2つのタイプに分類されている（ISSAI 400, para. 32）。

(1) 合規性

合規性（Regularity）の検査では、財務的又は非財務的な行政活動が、①法律、政令、規則等の法的枠組みの中で定められた関連法令、②予算等の議会の議決、③契約、協定等の合意された条件等の公式な規準に準拠して行われているかどうかということが評価又は測定される。

(2) 適正性

適正性（Propriety）の検査では、公式な規準がない場合、又は立法上の明確な欠陥がある場合に、財務的又は非財務的な行政活動が、適正な財務管理及び職員の行動に関する一般的な原則に準拠して行われているかどうかということが評価又は測定される。この一般的な原則には、一般に公正妥当と認められる原則、国内又は国外の最良事例が含まれ、また、明文化されていない法令の趣旨も含まれる。

一方、試案の会計検査の実施によれば、我が国の会計検査における検査の観点のうち、合規性とは、会計経理が予算、法律、政令等に従って適正に処理されているかという観点と定義されている（試案、8 頁）。この定義では、規準が例示されているものの、その範囲が明示されていない。現行の試案では、合規性の観点の範囲が、ISSAI の合規性と同一なのか、或いは適正性も含むのか不明である。

5. 検討課題

5.1 試案の見直し

試案の前文によれば、会計検査院としては、社会経済の動向等を踏まえ国民の期待に応えられるよう、試案を継続的に見直すとしている。この場合の主要な論点は、4 で論じたとおりであるが、大幅に見直すときは、ISSAI 100 シリーズを基礎として我が国の実情を反映した内容とすることが望ましい。その理由は、次のとおりである。

- (ア) 公共部門で行われる政府会計検査については、我が国はもちろんのこと、他国及び国際的な基準設定機関においても、基礎的概念を定めた基準は開発されておらず、ISSAI 100 シリーズが初めて開発された基準であるため、最新の研究成果を利用できること
- (イ) ISSAI 100 シリーズは、IAASB の IFAE 及び ISAE を基礎として公共部門特有の事項を反映しているため、民間部門と同一の用語を用いることにより、会計検査に対する理解が容易になること
- (ウ) 企業会計審議会は 2004 年に IAASB の IFAE 及び ISAE を基礎として我が国の実情を反映した「財務情報等に係る保証業務の概念的枠組みに関する意見書」を公表しているため、ISSAI 100 シリーズの基礎的概念は、既に我が国においても定着していること
- (エ) INTOSAI は ISSAI を各国の SAI に普及させる事業を実施していて、今後、ISSAI を適用する SAI が増加すると見込まれるため、各国の SAI と同一の基礎的概念を適用することにより、我が国の会計検査に対する理解が容易になること
- (オ) 政府会計検査では、行政府機関のガバナンスを評価する規準として財務報告及び内部統制に関する基準が必要になるが、INTOSAI は IPSASB と連携して IPSAS の開発に参加したり、COSO と連携して内部統制に関するガイダンスを開発したりしているため、ISSAI はこれらの基準との整合性が図られ、特定の国の制度を前提としていないこと

5.2 証明業務

ISSAI と試案の大きな違いは、我が国の会計検査では、証明業務が行われていないことである。我が国でも、会計検査院が証明業務を行うためには、次のような課題を検討する必要がある。

(1) 法的根拠

会計検査院は、特別会計に関する法律（平成 19 年法律第 23 号）第 19 条第 2 項「内閣は、前項の書類を会計検査院の検査を経て国会に提出しなければならない。」という規定に基づき、特別会計財務書類の検査を行っているが、この検査は、既に述べたとおり、証明業務として行っているわけではない。これは、検査が会計検査院法に基づいて行われ、同法では、「会計検査院は、常時会計検査を行い、会計経理を監督し、その適正を期し、且つ、是正を図る。（第 20 条第 2 項）」と定められているため、証明業務は検査になじまないと解されているからである。このような解釈は、放送法（昭和 25 年法律第 132 号）に基づいて行われている日本放送協会の財務諸表の検査（第 74 条第 3 項）等でも採用されており、我が国では、従来から踏襲されてきている。

上記のような解釈は、国際的に一般的な考え方なのであろうか⁹⁾。東（2002）及び東（2004）は、NPMの一環として、欧米諸国のSAIが財務諸表の信頼の程度を高めるために財務検査を行っていることを紹介している。これらの国のSAIは、我が国と同様に、財務報告に関する法律に基づいて財務諸表の検査を行っているが、権限規定は、我が国と同様に「検査」としか定めていない場合と、「証明」と定めている場合がある（図表9参照）。前者の場合でも、SAIが証明業務を行っているのは、それぞれのSAIが適用した会計検査基準に準拠しているためであるが、どのような会計検査基準を適用するかは、法律に規定はなく、SAIが裁量的に選択している。つまり、各国のSAIは、想定利用者である議会の財務諸表に対する信頼の程度を高めるために自ら証明業務を行っていることになる。

我が国において、会計検査院が証明業務を行うためには、先ず想定利用者である国会において、財務諸表に対する信頼の程度を高める必要があるかどうか検討し、その必要性があると判断した場合には、会計検査院に従来の法解釈を変更してISSAI等の会計検査基準を適用するよう要請するか、或いは財務報告に関する法律に「証明」を加える改正を行うことが必要になると考えられる。

図表9 証明業務の根拠

国 (SAI)	財務検査の根拠	会計検査基準の根拠
オーストラリア (ANAO)	<ul style="list-style-type: none"> ・1997年財務管理・説明責任法（Financial Management and Accountability Act 1997: FMA法） ・「会計検査院長は～が適正に作成されているか意見（opinion）を表明しなければならない（FMA法第57条第2項）。」 	<ul style="list-style-type: none"> ・FMA法では定められていない。 ・「会計検査院長は、検査を行う場合に準拠する会計検査基準を設定しなければならない（1997年会計検査院長法第24条）。」 ・会計検査院長の判断で、ANAOの会計検査基準として、ISAを基礎としてオーストラリアの実情を反映したオーストラリア監査基準（ASA）を適用している。
カナダ (COAG)	<ul style="list-style-type: none"> ・財務管理法（Finance Administration Act: FA法） ・「決算書は会計検査院長法第6条に基づく会計検査院長の意見（opinion）を含めなければならない（FA法第64条第2項）。」 ・「会計検査院長は～が適正に作成されているか意見を表明しなければならない（会計検査院長法第6条）。」 	<ul style="list-style-type: none"> ・FA法では定められていない。 ・会計検査院長の判断で、ISAを採用したカナダ監査基準を適用している。
フランス (CDC)	<ul style="list-style-type: none"> ・2001年予算組織法（LOI organique n 2001-692 du 1 aout 2001 relative aux lois de finance: LOLF） ・「会計検査院の議会への支援は、～の証明（certification）に関連している（LOLF第58条第5項）。」 	<ul style="list-style-type: none"> ・LOLFでは定められていない。 ・CDCの判断で、ISAを適用している。
ニュージーランド (NOAG)	<ul style="list-style-type: none"> ・1989年財政法（Public Finance Act 1989: PF法） ・「会計検査院長は～を検査しなければならない（PF法第30条第2項、第45D条第2項）。」 	<ul style="list-style-type: none"> ・PF法では定められていない。 ・「会計検査院長は、検査を行う場合に準拠する会計検査基準を設定しなければならない（2001年公検査法第23条第1項）。」 ・会計検査院長の判断で、NOAGの会計検査基準として、ISAを基礎としてニュージーランドの実情を反映したISA（NZ）を適用している。
スウェーデン (SNAO)	<ul style="list-style-type: none"> ・国家活動検査法（Act on Audit of State Activities: ASA法） ・「検査報告は証明（certificate）を含めなければならない（ASA法第5条）。」 	<ul style="list-style-type: none"> ・ASA法で、一般に公正妥当と認められる監査の基準（GAAS）に準拠することが定められている。 ・SNAOはスウェーデンのGAASであるISAを適用している。
イギリス (NAO)	<ul style="list-style-type: none"> ・2000年政府資源・会計法（Government Resources and Accounts Act 2000: GRA法） ・「会計検査院長は～を証明（certify）しなければならない（GRA法第6条第3項）。」 	<ul style="list-style-type: none"> ・GRA法では定められていない。 ・会計検査院長の判断で、ISAを基礎としてイギリス及びアイルランドの実情を反映したISA（UK and Ireland）を適用している。
アメリカ (GAO)	<ul style="list-style-type: none"> ・1994年政府管理改革法（Government Management Reform Act of 1994: GMR法） ・「会計検査院長は～を検査しなければならない（31 USA Sec. 331 (e) (2) ）。」 	<ul style="list-style-type: none"> ・GMR法では定められていない。 ・会計検査院長の判断で、GAOの政府検査会計基準（GAS）及び米国公認会計士協会の監査基準（SAS）を適用している。

（出典）各国の財務報告に関する法律等より筆者作成

⁹⁾ 特別会計財務書類については、会計検査院の検査以外に監査は行われなため、財務諸表の信頼性保証をどこで確保するのかという課題が指摘されている（山本，2009，143頁）。

(2) 会計検査院の取組み

現在の特別会計財務書類の検査は、財務書類が特別会計財務書類の作成基準（財務省告示）等に従った適正なものとなっているかなどに着眼して行われ、計上金額の表示が適切でない場合、当該事態を指摘し、是正させている。証明業務を行う場合、検査手続を決定するに当たっては、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクとアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを評価しなければならない。また、最終的には、検査リスクを一定の水準以下に抑えながら合理的保証を行うことになる。しかし、4 で論じたとおり、試案では、検査リスク及び重要性という概念がなく、また、正確性の観点の具体的な内容がアサーションの正確性と同一なのか、或いは、他のアサーションの一部又は全部を含む包括的なものなのか不明となっている。従って、証明業務を行う前提として、検査リスク、重要性及び正確性の観点に関して試案を見直し、ISSAI とのかい離をなくす努力を優先的に行うことが必要になると考えられる。

(3) 我が国の実情

特別会計財務書類は企業会計の慣行を参考として作成するとされ、作成基準に準拠して、「貸借対照表」、「業務費用計算書」、「資産・負債差額増減計算書」、「区分別収支計算書」及び「附属明細書」が作成されている。作成基準では、これらの財務書類は、歳入歳出決算、国有財産台帳等の計数を基礎として作成するとされており、図表9で紹介した欧米諸国のように、日々の会計処理の段階から発生主義・複式簿記を採用しているわけではない。このため、帳簿組織、勘定体系、伝票系統及び証憑書類を用いた帳簿突合、証憑突合等の基本的な検査技術を用いることができない。また、4.7で論じたとおり、我が国では、公共部門に適用される内部統制については、基礎的概念を定めた基準が整備されておらず、図表9で紹介した欧米諸国のように、COSO 報告書等を基礎として各国の実情を反映した内部統制基準を採用しているわけではない。ISSAI 1000 シリーズは企業会計を前提に財務報告に係る内部統制に依拠したリスク・アプローチを採用しているため、我が国では、そのままでは適用できないことになる。

6. おわりに

ISSAI 100 シリーズは政府会計検査の枠組み、要素等の基礎的概念及び原則を定めており、各国の SAI が会計検査基準を設定する際の基礎とすることが期待されている。ISSAI 100 シリーズはISSAI 1000 シリーズにおいてISA とのコンバージェンスが既に行われていることもあり、IAASB の IFAE 及び ISAE を基礎として公共部門特有の事項を反映した内容となっている。このため、ISSAI 100 シリーズは既に民間部門で定着している保証業務の基礎的概念及び原則と多くの共通点を有している。大きな違いは、ISSAI では、政府会計検査を保証業務と見なすものの、想定利用者に対し、主題情報又は主題について、合理的保証又は限定的保証を行う方法だけではなく、主題について、明確な保証を行わずに、発見事項、結論、勧告等を報告する方法でも、一定の信頼を与えることができると認識している点である。

ISSAI は各国の SAI がそれぞれの業績の水準及び会計検査基準の水準を評価する際のベンチマークとすることも期待されている。我が国の会計検査は、試案に準拠して行われているが、ISSAI と試案を比較したところ、いくつかのかい離が見受けられた。これらのかい離の中には、我が国の会計検査が、グローバル・スタンダードと比較して、質及び信頼性の面で劣っているのではないかという印象を与えるものも含まれている。従って、会計検査の透明性及び実効性を高めるために、ISSAI 100 シリーズの基礎的概念等を用いて試案を見直す必要がある。INTOSAI は SAI の業績を測定するための枠組みを開発しているが、その

評価指標の一つは、どの程度 ISSAI に準拠しているかということである。試案を大幅に見直す場合には、ISSAI 100 シリーズを基礎として我が国の実情を反映した内容とすることが望ましい¹⁰⁾。

¹⁰⁾ 我が国の会計検査院は、2013年の第21回 INCOSAI 直後の理事会において、PSC が設置されているゴール1のゴール・リエゾンに任命され、運営委員会の委員となった。PSC は2014年から2016年までの業務計画で、運営委員会の業務として各国 SAI における ISSAI の適用を支援することを挙げているため、我が国の会計検査院は、各国 SAI における ISSAI の適用促進に貢献することを求められている。

参考文献

- 東信男 (2002) 「NPMにおける会計検査院の役割—その国際的動向—」『会計検査研究』第26号, 257-279頁。
- 東信男 (2004) 「NPMにおける会計検査院の役割—大陸系諸国の動向—」『会計検査研究』第29号, 169-183頁。
- 東信男 (2007) 「INTOSAIにおける政府会計基準の体系化—国際的なコンバージェンスの流れの中で—」『会計検査研究』第36号, 171-191頁。
- 東信男 (2008) 「独立行政法人監査基準の課題—グローバル・スタンダードを目指して—」『会計検査研究』第37号, 99-113頁。
- 東信男 (2010) 「国の行政機関への内部統制制度の導入—欧米諸国の現状と我が国への示唆—」『会計検査研究』第41号, 153-171頁。
- 会計検査院 (2012) 『会計検査基準 (試案)』。
- 鈴木豊 (2008) 『公監査』同文館出版。
- 総務省 (2009) 『内部統制による地方公共団体の組織マネジメント改革—信頼される地方公共団体を目指して—』地方公共団体における内部統制のあり方に関する研究会報告書。
- 総務省 (2010) 『独立行政法人における内部統制と評価について』独立行政法人における内部統制と評価に関する研究会報告書。
- 日本公認会計士協会 (2013) 『国際監査基準 公的部門特有の考慮事項の検討』公会計委員会研究報告第20号。
- 山本清 (2009) 「第11章 会計検査院の検査制度」『公監査を公認会計士・監査法人が実施する場合に必要な制度要因の研究調査』日本監査研究学会・公監査研究特別委員会研究報告, 133-145頁。
- 吉見宏 (2009) 「第7章 INTOSAIの監査基準」『公監査を公認会計士・監査法人が実施する場合に必要な制度要因の研究調査』日本監査研究学会・公監査研究特別委員会研究報告, 85-94頁。
- COSO (1992) *Internal Control - Integrated Framework*.
- IAASB (2013) *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other assurance, and Related Services Pronouncements*.
- INTOSAI (1998) *Code of Ethics*, ISSAI 30.
- INTOSAI (2004) *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*, GOV 9100.
- INTOSAI (2004) *Implementation Guidelines for Performance Auditing*, ISSAI 3000.
- INTOSAI (2007) *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and its Environment*, ISSAI 1315.
- INTOSAI (2007) *Quality Control for an Audit of Financial Statements*, ISSAI 1220.
- INTOSAI (2008) *Quality Control for SAIs*, ISSAI 40.
- INTOSAI (2010) *Materiality in Planning and Performing an Audit*, ISSAI 1320.
- INTOSAI (2010) *The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements*, ISSAI 1240.
- INTOSAI (2013) *Fundamental Principles of Public-Sector Auditing*, ISSAI 100.
- INTOSAI (2013) *Fundamental Principles of Financial Auditing*, ISSAI 200.
- INTOSAI (2013) *Fundamental Principles of Performance Auditing*, ISSAI 300.
- INTOSAI (2013) *Fundamental Principles of Compliance Auditing*, ISSAI 400.
- INTOSAI Professional Standards Committee (2013) *Status on Goal 1, PSC Mandate 2014-2016*.