

公会計・監査の課題

会計学の世界では、国際会計基準（IFRS）の導入の可否や日本基準との違いなどIFRSを中心とする研究が多くなされているが、企業会計以外にも会計学の研究者が研究する領域は多くある。

企業会計以外の会計の領域として、国や地方公共団体の会計、独立行政法人の会計、公益法人の会計、学校法人の会計、NPO法人の会計、社会福祉法人の会計、医療法人の会計、宗教法人の会計等をあげることができる。これらは政府会計とそれ以外の非営利組織の会計に分けることができると思うが、公会計という用語が何を指すかは必ずしも明確ではないので、企業会計以外を最広義に公会計と言うことも可能かも知れない。ここでは公会計を最広義でとらえて話を進める。

国の会計については後で述べるので、それ以外の組織の会計について、会計基準を中心に現状を簡単に説明する。

地方公共団体の会計は、現金の収支を基準とする、いわゆる現金主義によっているが、これを補完するための財務書類の作成が要請されている。財務書類の作成には、基本的に発生主義会計を導入した総務省の新地方公会計モデル（基準モデル及び総務省方式改訂モデル）及び東京都方式等があり、すべての地方公共団体が同一の会計基準で財務書類を作成しているわけではない。

このような状況に鑑み、総務省は平成22年9月に「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」を立ち上げ、国際公会計基準や国の公会計等の動向を踏まえた新地方公会計の推進方策等を検討中である。

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する」（独立行政法人通則法第37条）とされ、公共的な性格を有し、利益の獲得を目的とせず、独立採算制を前提としない等の独立行政法人の特殊性を考慮して、必要な修正を加えて平成12年2月に「独立行政法人会計基準」および「独立行政法人会計基準注解」が設定され公表された。その後若干の改訂が行われ、今日に至っている。独立行政法人は、「独立行政法人会計基準」に基づいて、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書、利益の処分または損失の処理に関する書類、行政サービス実施コスト計算書等の財務諸表を作成している。

民法第34条の規定により主務官庁の認可に基づき設立された社団および財団が公益法人と呼ばれ、公益性に鑑み税制上の優遇措置などの恩典を与えられていた。しかし、公益性に疑問がある法人の存在が指摘されたことや、天下りの温床となっているという批判もあり、公益法人制度改革が法人格の取得と公

益性の判断の分離という視点から進められた。平成18年3月に「公益法人制度改革関連3法案」が閣議決定され、同年5月に第164回通常国会において法案が成立した。平成20年2月から施行され、新公益法人制度に移行している。平成20年に公益認定等委員会から、新しい公益認定制度に対応した公益法人会計基準が改めて設定されている。公益法人の会計基準は、主務官庁による指導監督制度を前提として作成されていた時代から、指導監督制度を前提とするものの国民や納税者といった外部利用者に対するディスクロージャー重視の方向へと移っていった。これが平成16年改正であった。平成20年の改正は新たな公益法人制度の下での会計基準であり、ディスクロージャー重視の考え方をとりつつ公益認定のための仕組みを取り入れている。

私立大学について、次のような新聞記事があった。平成22年10月25日付の日本経済新聞（朝刊）には、全国の4年制私立大学の約4割に当たる226校が平成21年度決算で赤字だったことが分かったという記事である。この記事を読んだ人のなかには、民間企業のことを頭に浮かべ、それは大変なことだ、これからつぶれる大学がどんどん出てくるということか、などと思いを馳せた人もいるだろう。ここで私立大学の赤字とはいったい何を意味するのか必ずしも明確ではない。私立学校法人の財務書類は「学校法人会計基準」に準拠して作成される。学校法人会計基準はすべての私立学校（幼稚園も含めて）に適用される会計基準である。学校法人会計基準の考え方は企業会計とどう違うのか、その問題点は何かなど会計学を専攻する研究者にとって重要な課題であると思われる。

平成19年6月に公表された内閣府国民生活審議会・総合企画部会報告「特定非営利活動法人制度の見直しに向けて」のなかで、NPO法人の会計基準および計算書類のあり方について、次のように提言している。

「……広く市民に対して理解しやすい計算書類を作成するためには、法人自身の自主的な取組に加え、法人の取組をバックアップするものとして、会計処理の目安となる会計基準が策定されることが適当である。ただし、こうした会計基準は、強制力を持つものでなく、各法人の自主性や独自性を尊重し、あくまでも目安として取り扱われるべきである。

会計基準の策定主体については、所轄庁が策定すると必要以上の指導的效果を持つおそれがあるため、民間の自主的な取組に任せるべきとの考え方があるものの、基準の策定及び定期的な見直しには相当のコストがかかることから、行政と協力して民間主導で策定等を行うことが適当である。……」

上記の提言を受け、平成21年3月、全国18のNPO法人支援組織が「NPO法人会計基準協議会」を発足させ、平成21年3月から会計基準の検討を開始した。平成22年7月に市民にとって分かりやすく、社会の信頼に応える会計基準とし

での「NPO 法人会計基準」が策定・公表された。

社会福祉法人会計基準は施設の違いによって異なった会計基準があり、複数の施設を運営する場合に事務処理の煩雑化が問題とされていたが、平成23年7月に新たな「社会福祉法人会計基準」が設定され一元化が図られている。以上簡単に述べたが、企業会計以外の領域でもその会計基準について様々な展開がなされていることが理解されよう。会計学徒としてこのような新たな領域にも目を向けてほしい。

国の会計と財務書類

1) 公会計改革とNPM

政府会計に対する注目が集まったのは、NPM (New Public Management) と無縁ではない。NPM は、1970年代以降の世界的な経済停滞をうけ、それまでの大きな国家運営による財政赤字が深刻となった1980年代に行われるようになった行政改革である。英国では1979年にサッチャー政権が、ニュージーランドでは1984年にロンギ政権が誕生し、大胆な改革が進められた。その後多くの国々でNPMが行われるようになった。改革の具体的中身は、競争入札、民営化、行政情報開示、委託契約、エイジェンシー、PFI (Private Finance Initiative) などである。NPM とは、一般に「民間企業における経営理念・手法を行政部門に導入して、行政部門の効率化・活性化を図ること」と理解されており、その基本的考え方の特徴は「行政機関を国民や住民に対する統治機関としてではなく、サービス提供機関」と考えることや、小さな政府への転換、市場原理の導入などにある。行政機関をサービス提供機関ととらえることは、行政の評価はどれだけのインプットを行ったかではなく、どれだけのアウトプット・アウトカムを実現したかが問われることになる。NPM では業績・成果による評価が重要になる。アウトプットの重視は必然的にアウトプットの正確なコスト情報を要求することになるが、それまでの現金主義による会計ではこの要求に十分応えることができない。ここにこれまでの政府会計システムから、発生主義による会計システムへの変革が求められる一因がある。公会計(改革)が注目されるようになったきっかけとしてNPMがあることは疑いもないが、公会計(改革) = NPM でないことは明らかである。また、往々にして、公会計改革とは、現金主義・単式簿記の会計から発生主義・複式簿記の会計への改革ととらえる考え方もあるが、公会計改革は公的部門の会計・財務情報の意味を踏まえて考察される必要がある。

わが国の財政と財務書類の整備

平成23年度の一般会計予算の規模は、92兆4116億円であって、公債の発行

による歳入は44兆2980億円である。公債依存度は47.9%であり、平成19年度の30.7%（当初予算ベース）と較べると50%増と、公債依存度がふくらんでいることが分かる。連年の公債発行による公債発行残高は、平成21年度末で593兆9717億円に達し、公債償還等に要する国債費は平成21年度決算額で18兆4,448億円、一般会計歳出額の18.3%を占め、財政の健全化が喫緊の課題となっている。

また地方公共団体においても平成18年に夕張市が632億円の負債を抱えて財政破綻し、財政再建団体へ移行するということから明らかのように、財政が健全でない自治体も多く見られる。財政破綻は国民の生活に多大の影響を与えるものであるから、国や地方公共団体の会計に注目が集まるのは、当然のことであろう。

国の会計は、多くの法律により規定されている。代表的なものは、憲法、財政法、会計法等である。国の会計を規定しているもっとも基本的な法律は憲法である。憲法第7章財政のうち代表的な条文を抜粋すると以下の通りである。

第83条 国の財政を処理する権限は、国会の議決に基づいて、これを行使しなければならない。

第85条 国費を支出し、又は国が債務を負担するには、国会の議決に基づくことを必要とする。

第86条 内閣は、毎会計年度の予算を作成し、国会に提出して、その審議を受け議決を経なければならない。

第90条 国の収入支出の決算は、すべて毎年会計検査院がこれを検査し、内閣は、次の年度に、その検査報告とともに、これを国会に提出しなければならない。

第91条 内閣は、国会及び国民に対し、定期的に、少なくとも毎年1回、国の財政状況について報告しなければならない。

上記にみられるように、国の予算、決算、検査、報告について憲法で大枠が定められている。

財政法は国の財政をより具体的に規定する法律で、その第1条では「国の予算その他財政の基本に関しては、この法律の定めるところによる」と規定されている。財政法に関連して、予算及び決算制度を規定した法律として会計法がある。

国の会計は、企業会計と比較すると予算が重視されていることが分かる。また現金収支を重視した会計で、発生主義会計は採用されていない。財政法第2条で、「歳入とは、一会計年度における一切の収入をいい、歳出とは、一会計年度における一切の支出をいう」とされている。歳入及び歳出は現金の収入と支出と完全に一致するものではないが、企業会計上の収益と費用とは大きく異なる。

このような国の会計について、情報開示と説明責任の履行および財政活動の効率化・適正化の観点から、企業会計との比較において次のような問題点が指摘されてきた（注1）。すなわち、

（1）ストックとしての国の資産・負債に関する情報が不十分であり、国の保有資産の状況や将来にわたる国民負担などの国の財政状況が分かりにくい。

（2）国と特殊法人等とを連結した財務情報が提供されておらず、公共部門の全体像が把握できない。

（3）フローの財務情報とストックに関する財務情報の連動がない。予算、決算という現金収支と資産、負債状況との関係の把握が困難である。

（4）予算執行の状況が分かるのみで、当該年度に費用認識すべき行政コスト、事業別に間接費用を配賦したフルコストや将来の維持管理費用などを加味したライフサイクルコストが明らかにならない。

（5）事業毎のコストや便益が把握できないため、予算の効率的な執行を図る助けにはならない。

このような指摘に応じて、国や地方公共団体は企業会計の考え方をどう取り入れていくかに取り組んできた。国の会計制度の整備への取り組みを時系列的に示すと次の通りである。

平成12（2000）年10月「国の貸借対照表作成の基本的考え方」平成10年度国の貸借対照表（試案）の公表

平成15（2003）年6月「公会計に関する基本的考え方」「新たな特別会計財務書類の作成基準」公表

平成16（2004）年6月「省庁別財務書類の作成基準」公表

平成17（2005）年4月 平成15年度決算分の省庁別財務書類公表

平成17（2005）年9月 省庁別財務書類を合算して、平成15年度決算分の「国の財務書類」の公表

平成18（2006）年3月 平成16年度省庁別財務書類公表

平成18（2006）年6月「公会計整備の一層の推進に向けて中間取りまとめ」公表

平成19（2007）年3月「特別会計に関する法律」公布

平成22（2010）年7月「政策別コスト情報の把握と開示について」公表

平成23（2011）年1月 平成21年度特別会計財務書類公表

平成23（2011）年2月 平成21年度省庁別財務書類公表

平成23（2011）年6月 平成21年度国の財務書類公表

省庁別財務書類の意義と体系

平成16年6月に省庁別財務書類の作成基準が公表され、翌平成17年にこの作成基準に基づき平成15年度の省庁別財務書類が公表されて以来、毎年省庁別財務書類が公表され、今日に至っている。省庁別財務書類は「各省庁の財務状況等に関する説明責任の履行の向上及び予算執行の効率化・適正化に資する財務情報を提供すること等を目的として、企業会計の考え方及び手法を活用して作成するものである」（省庁別財務書類の作成について前文3.（1））と述べていることから分かるように現金主義の国の会計を補完するものとして、発生主義による企業会計の考え方を取り入れて作成される財務書類である。

省庁別財務書類は、一般会計と特別会計を通じた各省庁の財務情報等を提供するものであり、一般会計省庁別財務書類と特別会計財務書類を合算して作成されるものである。このため、省庁別財務書類の作成基準は、「省庁別財務書類の作成基準」のほか、「一般会計省庁別財務書類の作成基準」及び「特別会計財務書類の作成基準」で構成される（同前文3.（2））。

各省庁の業務は特殊法人等を通じて行われる場合もあり、各省庁の財務状況等の説明責任を果たすためには、国の会計に加え、これらの特殊法人等を連結した財務書類も作成する必要があると考えられることから、各省庁の業務と関連する事務・事業を実施している特殊法人等を連結した連結財務諸表も作成する（同前文3.（5））こととしている。

省庁別財務書類の体系は、貸借対照表、業務費用計算書、資産・負債差額増減計算書及び区分別収支計算書の4財務書類及び付属明細書（同前文3（4））である。

以上のように省庁別財務書類は、連結財務書類まで取り入れ、企業会計の考え方に基づき作成される財務書類であるといえる。

特別会計財務書類の法定化

先に述べたように、省庁別財務書類は一般会計省庁別財務書類と特別会計財務書類から成る。特別会計財務書類の作成及び開示については、平成19年度分から「特別会計に関する法律」で規定されている。この法律の第19条第1項で、「所管大臣は、毎会計年度、その管理する特別会計について、資産及び負債の状況その他の決算に関する財務情報を開示するための書類を企業会計の慣行を参考として作成し、財務大臣に送付しなければならない」と規定し、同第2項で「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」としている。

平成19年度以前においても、企業会計の考え方及び手法を取り入れた特別会計財務書類の作成は行われていたが、「特別会計に関する法律」の制定により、

特別会計財務書類の作成及び会計検査院による検査を経た財務書類の国会への提出が法定化されたのである。特別会計財務書類の体系は一般会計省庁別財務書類の体系と同様に、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これらに関連する事項についての附属明細書である。

国の会計の整備に対する評価

これまで述べてきたように、わが国の会計は説明責任の履行及び行政効率化の進展という視点から、着実に進んできたように思える。そこでこれまで行われてきた整備について、評価を行ってみたい。

まずいえることは、現金主義の決算を補完するものとしての財務書類の整備はかなり進んできているということである。企業会計の考え方により作成される貸借対照表、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といった省庁別財務書類及び省庁別財務書類を合算して作成される国の財務書類は、財務状況に関する説明責任の履行及び予算執行の効率化・適正化に資する情報の提供という役割は果たしているように思える。

しかし、一般会計省庁別財務書類及び特別会計財務書類作成基準において示されているように財務書類は歳入歳出決算及び国有財産台帳等の係数を基礎として作成される。換言すれば、現金主義による歳入歳出決算書及び国有財産台帳等の決算値を基に該当する財務書類4表の勘定科目への組み替えを行うことにより、省庁別財務書類は作成されていて、会計帳簿から財務書類を誘導する複式簿記を取り入れているわけではない。企業会計のように複式簿記・発生主義の考え方に基づく記録から自動的に誘導されて財務書類が作成されているわけではないことに留意しなければならない。

省庁別財務書類は法定化されているわけではなく、国の決算書類を補完するものとしての位置づけしか与えられていない。法定化されているのは特別会計財務書類だけである。したがって、特別会計財務書類のみが会計検査院の検査を受けた財務書類ということになる。会計検査院の特別会計財務書類の検査は、民間企業の会計監査である公認会計士の監査とは異なるが、この点については次項で述べる。

国の決算書類の監査……公認会計士監査との比較において

憲法第90条において「国の収入支出の決算は、毎年会計検査院がこれを検査し、…」と述べているように、国の決算書類の検査（国の場合は検査という用語が用いられるが監査と同じ）は会計検査院が行う。会計検査院（以下「検査院」という）の検査の特徴を公認会計士による民間企業の監査と対比しながら明らかにする。

1) 監査の目的と対象

公認会計士による財務諸表の監査は、監査基準において「財務諸表監査の目的は、経営者の作成した財務諸表が、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フロー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かどうかについて、監査人が自ら入手した監査証拠に基づいて判断した結果を意見として表明することにある」と監査の目的を述べているように、財務諸表の信頼性を担保するための制度である。投資者等のステークホルダーが意思決定をする場合の重要な情報が財務諸表であるから、財務諸表が信頼に足るものであるかどうかを公認会計士監査により明らかにするものである。投資者等がその情報に基づいて、株式や債券を取得すべきかどうかの意思決定を自己の責任においてできるのは、信頼できる財務情報が入手できるからである。証券市場の健全な発展のために公認会計士による財務諸表監査制度は不可欠のものである。

公認会計士の監査が財務諸表の信頼性を担保するものであるのに対して、わが国の検査院の検査にはこのような側面はない。憲法第90条の「国の収入支出の決算は、すべて毎年会計検査院がこれを検査し…」とあるように、国の会計は基本的に収支計算を重視している。

従って、その会計を検査する検査院の検査は収支に関する妥当性を検査することが中心とならざるを得ない。財政監督の観点から、収支が適正に行われているかをチェックする、逆に言えば不適正な会計経理が行われていないかをチェックし、その適正を期すとともに不適正な事態の改善を促すことに目的がある。検査院は、個々の会計経理を対象として検査をしている。しばしば公認会計士の財務諸表監査が情報監査といわれるのに対して、検査院の検査は実態監査といわれる。いわゆる不正経理の摘発は、検査院の検査の大きな柱となり、摘発された不正経理は不当事項として決算検査報告に記載されることになる。

財務諸表の信頼性の担保が公認会計士監査の目的であるのに対して、検査院の検査は個々の会計経理が適正であるかの検査であるというところに根本的な違いがある。

2) 監査の種類・財務監査と業績監査

検査院の検査の観点は、正確性・合規性ととどまらず、経済性・効率性・有

効性の観点からの検査（経済性、効率性、有効性の英語、Economy, Efficiency, Effectiveness の頭文字をとって3E 検査といわれる）に及んでいる。公認会計士の監査において、被監査会社の業務遂行が経済的・効率的・有効的に行われているかについて監査することはない。業務遂行の結果が財務諸表において、会計基準に準拠して適正に表示されているかどうかを監査するのであって、被監査会社の業務遂行が経済的・効率的・有効的に行われているかどうかは原則として公認会計士の関知するところではない。被監査会社の業績に対しては市場原理が働き、資本市場でチェックされている。企業が経済的・効率的・有効的でない業務活動を行えば、企業業績は悪化し、その結果企業価値の減少という資本市場の評価を受ける。

国の機関等における業務遂行は、民間企業では行い得ない公共福祉の向上等を目的として、市場性のないいわゆる公共財の提供というべきものである。予算執行等の業務遂行は市場の競争原理にさらされているわけではないので、業務が経済的・効率的・有効的に行われていない可能性がある。国民からの税金を根源的な財源として行われる予算執行等の業務遂行が経済的・効率的・有効的に行われているかを検査する必要が生じてくる。検査院の検査が民間企業の監査にはない経済性、効率性、有効性の観点から行われるのはこのためである。国民の税金の使い方に対するチェックが厳しくなるとともに3E 検査への期待が高まっているのである。

3) 監査の方法

公認会計士の財務諸表監査は、試査を基礎として行われる。試査の程度は内部統制制度の整備状況等により異なるとはいえ、悉皆監査ではなく試査であることが原則である。これに対して、検査院の検査は、在庁検査で不審な点がみられた場合、実地調査に赴き担当者から事情の説明を聞くなどして不適正な経理処理等がないかを確認する。個々の会計行為を検査の対象としているので、検査で試査の方法は採れない。実地検査を行わなかったところについては、仮に不適正な会計処理が行われていたとしても通常、不正経理として指摘し、検査報告に記載することはしない。検査院の検査は検査対象の一部について行われる。

4) 監査報告書

公認会計士の財務諸表監査の結果は監査報告書にまとめられるが、それは短文式のものである。これに対して、検査院の検査報告は1000 ページを超える大部のものである。不適正な経理処理をはじめとする検査の結果の指摘事項等が詳細に記載されることによって、検査は一部しか行われなくても、類似の不適正な経理を行っている機関に対する牽制効果が期待されているのである。検査の結果としての報告書も会計士監査と検査院検査の場合では、大きく異なる。

る。

わが国の公監査（会計検査院の検査）の課題

わが国の公監査を検査院以外に担当させるためには憲法第90条の改正が必要になるので、検査院以外が担うということは考えにくい。そこで今後ともわが国の公監査を検査院が担うという前提で、独立性の問題、財務監査における信頼性担保の問題、検査基準の問題を検査院の課題としてとりあげることとする。

1) 独立性の問題

検査院の検査にしろ、公認会計士の監査にしろ、監査の本質は独立の第三者によるチェックというところにある。監査機関が被監査機関から独立であることがすべての出発点であり、独立でなければいかに精緻な監査が行われようともその監査結果に対して信頼を得ることはできない。

公認会計士監査では、監査基準・一般基準2において「監査人は、監査を行うに当たって、常に公正不偏の態度を保持し、独立の立場を損なう利害や独立の立場に疑いを招く外観を有してはならない」と述べ、監査人の独立不羈な態度と外見的独立性の必要性を述べている。

国の監査では、明治13年にそれまで大蔵省の一部局であった監査司を独立させることが必要であるとし、大隈重信が検査院を建議して以来、検査院は戦前においては天皇に直隷する

機関として、戦後は院法第1条において内閣からの独立を謳っていることから、独立の機関であることは明白であろう。

にもかかわらず、これまで国民の間に検査院と各省庁などの受検機関の間に何らかの癒着があるのではないか、という不審の念が抱かれたことがないとは言いきれないであろう。「社会保険庁の消えた年金問題をはじめとする不祥事について、検査院はなぜ分からなかったのか、検査院は何をしていたのか」という疑問が、国民の間でもたれたのである。

国民の目からは、同じ国家公務員試験を受けて、合格した後で、省庁に行くか検査院に行くかという選択をしたもので、最初から独立機関である検査院を目指したかどうか明確ではない。独立機関である検査院を目指した者だけを採用するためには、国家公務員試験制度とは別個の独自の採用試験を行わなければならない。そのための労力と成果については検討の余地があるが、一つの考え方ではあろう。

国民の目から不透明に見えるもう一つのことからは、検査院の検査対象である独立行政法人や特殊法人に対する幹部職員の再就職（退職後一定の期間を経ての再就職）である。優れた経験を持つ幹部職員による経理指導は、全体のレ

ベルの向上のためにも必要であることはいうまでもないが、国民の目には必ずしもそうは映らないところがある。幹部職員の再就職については、その必要性和独立性の担保を十分に説明することが国民の誤解を解く上でも必要であろう。

2) 財務書類に対する信頼性担保

独立行政法人は、「その業務の内容を公表すること等を通じて、その組織及び運営の状況を国民に明らかにするよう努めなければならない」（独立行政法人通則法（以下「通則法」という）第3条2）。そしてその会計は、「原則として企業会計原則による」（通則法第37条）こととなり、毎事業年度、貸借対照表、損益計算書、利益の処分又は損失の処理に関する書類その他主務省令で定める書類及びこれらの付属明細書を作成し、公認会計士による監査を受けなければならない（通則法第38条、第39条、第41条）。他方、独立行政法人は国が資本金の二分の一以上を出資している法人に該当するため、検査院の検査を受けなければならない。公認会計士の監査は財務書類に限定されるが、検査院の検査には財務書類のみならず、事務・事業の経済性・効率性・有効性の観点からの検査も含まれる。財務書類についての監査は両者に共通する。そこで同一の対象を二つの監査機関が監査するという事態が生じる。

ここで、両者の監査の目的・手法の違いが出てくる。検査院の財務書類の検査は、財務書類の正確性・合規性の観点から公認会計士による監査の後に行われる。公認会計士の監査は財務諸表の信頼性の担保という適正性の保証であるのに対して、検査院の検査は個々の会計行為に着目して問題があれば指摘するという指摘型監査ということになる。公認会計士により適正に表示されているという無限定意見がつけられた財務書類が、検査院の検査によって会計処理に問題があるという指摘を受ける事態が生じる可能性がある。財務書類については、同じ項目を監査していながら、目的の違いによって異なった結果が生じることがあり得るのである。そのような事態が生じるのは、二つの監査の目的が異なるので、仕方がないのであろうか。両者を調整する必要性はないのであろうか。

アメリカの会計検査院であるGAOの政府監査基準では、政府監査のタイプとして、財務監査と業績監査があり、さらに財務監査には財務諸表監査と財務関連監査があるとしている

（注2）。財務監査は財務諸表監査を包含するより広い概念である。

国の会計については、現段階では収入支出の会計であり、民間企業の財務諸表に類似するものは、省庁別財務書類として財務省により開示されているが、補足的情報としての位置づけである。したがって、省庁別財務書類は特別会計を除き、検査院の検査を受けていない。

収入支出を中心とする会計に対する検査として、検査院が現在行っている実

態監査は意味があると思われる。

しかしここで問題としているのは、企業会計原則による会計処理を要求され、民間企業と類似の財務諸表を開示している独立行政法人の場合である。独立行政法人が開示する財務諸表の監査に限定して考察する。

独立行政法人が開示する財務諸表の監査に対して、国民や財務諸表の利用者は何を期待しているのであろうか。財務諸表の一部を検査した結果、たまたま発見した間違いを指摘することを期待しているのであろうか、それとも財務諸表が信頼できるものであり、財務諸表に基づいて適切な意思決定をするための保証を期待しているのであろうか。原則として企業会計に基づいた会計処理を要求し、企業会計に類似した財務書類の作成を求めていることを勘案すると、財務諸表の部分については保証型の監査が必要ではないかと私考する。

独立行政法人については、財務諸表の監査は公認会計士監査に任せ（注3）、検査院の検査は業績検査を中心とするという方向性も検討に値するのではないだろうか。

3) 検査基準

検査院の検査は、すでに述べたように正確性、合規性、経済性、効率性、有効性等の観点から実施されるが、具体的な検査基準は開示されていない。

民間企業に対する公認会計士の監査は監査基準や監査実務指針に基づいて行われる。国の会計に対する監査基準はどうか。

諸外国では公会計監査基準に基づいて監査が実施される場合が多いが、日本では公表された検査基準はない。日本では、公会計基準も公会計監査基準も公表されていない。検査院は基準が何もない状況で検査を行っているわけではなく、検査院内部には基準に近いものは存在していると思われるが、公表されていない。

国際的に見ると、国際公会計基準であるIPSAS（注4）や会計検査機関の国際組織であるINTOSAIによる政府会計検査基準（注5）があり、それらを参考に日本でも基準を作成すべきだと考えられる。

国の会計、地方公共団体の会計、非営利法人の会計といった公的機関・非営利組織全般にわたる首尾一貫した会計基準が設定されることが望ましい。会計基準の設定主体を考える場合、わが国では、国の会計は財務省、地方公共団体・独立行政法人の会計は総務省、国立大学法人・学校法人会計は文部科学省というように、基準を設定している省庁が異なっている。

公的機関・非営利組織の総合的・体系的会計基準を策定しようとするには、会計基準設定機関をどこに求めるかから解決しなければならない。独立の機関である検査院が、会計基準設定主体である企業会計基準委員会や日本公認会計士協会などの民間の協力を得ながら、主導的役割を果たすことが強く望まれる。

いずれにしろ、公会計基準・公監査基準の策定が問われる時期にさしかかっていると思われる。

企業会計以外の会計の研究分野があること、まだまだ未踏の会計の研究領域がたくさんあること。新しい研究領域にも是非チャレンジしてほしい。