

組織の特徴に応じた内部統制の留意点： 財務報告・ディスクロージャーの観点から

ふるいちみね こ
古市峰子

要 旨

本稿は、主に財務報告の観点から、公的組織において内部統制を構築する際の留意点につき、民間営利企業との比較を通じて考察することを目的としている。

コーポレート・ガバナンスを構成する多様な要素の1つとして内部統制を捉えると、公的組織の場合、組織のプリンシパル（出資者）が株主ではなく、その目的が利潤最大化ではないという事業特性と、資源の調達・配分等における公的組織固有の社会的制約条件を考慮することが重要と考えられる。こうした点を踏まえると、2005年12月に企業会計審議会より公表された「内部統制基準案」の枠組みを公的組織に適用するに当たっては、(1)的確な非財務情報の作成、(2)正確にコストを算出するためのシステム構築、(3)予算の適正性に関する評価、(4)予算による事前統制と財務報告による事後統制の適切な役割分担等の視点が重要となろう。

キーワード：内部統制、監査、コーポレート・ガバナンス、公的組織のガバナンス、財務報告、予算制度

本稿は、2006年3月24日に日本銀行金融研究所が開催したワークショップ「組織に応じた内部統制のあり方」における報告論文として作成したものである。ただし、本稿に示されている意見は、日本銀行の公式見解を示すものではない。また、ありうべき誤りは、すべて筆者個人に属する。なお、公表に当たり、若干の加筆・修正を行った。

古市峰子 日本銀行金融研究所企画役補佐（E-mail: mineko.furuichi@boj.or.jp）

1. はじめに

本稿は、組織の特徴に応じた内部統制のあり方を検討する一環として、主に財務報告の観点から、公的組織において内部統制を構築する際の留意点について考察することを目的としている。

内部統制とは、組織がその業務を適正かつ効率的に遂行するために、組織の内部に構築され運用されるプロセスをいう¹とされており、いわゆるコーポレート・ガバナンスを構成する多様な要素の1つとして捉えることが可能である。すなわち、コーポレート・ガバナンスの定義²は、論者によって一様ではないものの、組織を運営する枠組みとして捉えた場合、主に、組織における意思決定の仕組み、組織のステイクホルダーの利害調整の仕組み、組織のプリンシパル（企業であれば株主）が、エージェント（企業であれば経営者）をモニタリングし、コントロールする仕組み、組織が服する社会的制約条件を遵守しているかを監督当局がモニタリングする仕組み（ただし、組織の性質によってはと重複）の4つの要素から成り立つとの整理が可能である。この点、内部統制は、組織内における適正な業務活動や組織運営に貢献し、それらに対するステイクホルダーの信頼を高めることを通じて、コーポレート・ガバナンスにおける上記からの実効性・効率性を担保するものとして捉えることができよう。

こうした機能の中でも、特に効果的なコーポレート・ガバナンスにとって不可欠とされる財務報告あるいはより広くディスクロージャー情報の信頼性を確保するうえで、内部統制は極めて重要と考えられている。すなわち、今日のように、被監査主体の規模および取引量が大きくなると、財務諸表監査は、通常、試査によってなされる。試査とは、想定される監査対象項目（母集団）の一部（サンプル）に監査手続を適用して監査証拠を得るもの³であるが、そうした試査を機能させるためには、サンプルの適正性を評価すれば母集団全体の適正性についても同様の評価を得られるという前提が必要となる。そのため、被監査主体内部において、母集団とサンプルとの同質性を確保しようとする仕組み（すなわち内部統制）が構築され、有効に機能していることが不可欠とされている⁴。

さらに、財務諸表監査の手法として、リスク・アプローチがとられるようになった今日においては、被監査主体の内部統制の状況は、監査リスク（監査人が財務諸表の重要な虚偽の表示を看過して誤った意見を形成する可能性）を抑制するものとして重要とされている。リスク・アプローチとは、監査人は、監査対象

1 例えば、経済産業省企業行動の開示・評価に関する研究会 [2005] を参照。

2 コーポレート・ガバナンスの定義については、例えば深尾・森田 [1997]、小佐野 [2001]、神田 [2005a]、経済産業省企業行動の開示・評価に関する研究会 [2005] を参照。

3 これに対して、すべての取引を監査対象項目とし、それらの会計記録と証憑書類の照合を行うことを「精査」という。

4 以上の点につき、例えば八田 [2004]、柿崎 [2005] を参照。

に重要な虚偽の表示が含まれている可能性を前提とし、そのリスクを評価したうえで、仮にそのリスクが高いとすれば、当該項目を重点的に監査するというアプローチであり、固有リスク、統制リスク、発見リスクによって説明されてきた。このうち固有リスクとは、関連する内部統制が存在しないとの仮定のうえで、財務諸表に重要な虚偽の表示がなされる可能性をいう。また、統制リスクとは、財務諸表の重要な虚偽の表示が、企業の内部統制によって防止または適時に発見されない可能性をいう。さらに、発見リスクとは、企業の内部統制によって防止または発見されなかった財務諸表の重要な虚偽の表示が監査手続を実施してもなお発見されない可能性をいう。そして、これら3つのリスクを構成要素として監査リスクが定義される。こうしたアプローチのもとでは、監査リスクを一定に抑えるために、固有リスクと統制リスクの程度に応じて発見リスクが決定され、監査資源の配分に反映されることになる。その際、固有リスクは勘定科目等に固有のリスクであるのに対して、統制リスクは被監査主体の内部統制の状況によって決定されるリスクであることから、各監査における発見リスクの高低は、主として統制リスク、すなわち内部統制の状況に依存するともいえるとされている⁵。このように、内部統制は、近代監査における試査の成立基盤をなし、監査リスクを抑制するものとして非常に重要と考えられている。

こうした財務報告における内部統制の重要性を踏まえ、例えば米国では、エンロン事件を受けて2002年に成立したサーベインズ＝オクスリー法（Sarbanes-Oxley Act）⁶において、証券取引委員会（SEC）登録企業の経営者に対し、年次報告書の開示が適切である旨の宣誓をするとともに、財務報告に関する内部統制の有効性を評価した内部統制報告書を作成し、公認会計士による監査を受けることが義務付けられた。また、日本でも、例えば2002年の商法改正において新設された委員会等設置会社に対しては、監査委員会の職務を遂行可能にするために、いわゆる会社の内部統制に関する事項を取締役会が決定し、その内容を営業報告書に記載

5 例えば、八田 [2004] 65頁を参照。なお、わが国の監査基準については、2005年10月に、企業会計審議会監査部会から「監査基準の改訂に関する意見書」が出されている。これによれば、固有リスクと統制リスクは、今後、「重要な虚偽表示のリスク」として結合され、それを評価したうえで、発見リスクの水準が決定されることになる。その理由として同意見書では、「固有リスクと統制リスクは実際には複合的な状態で存在することが多く、また、固有リスクと統制リスクとが独立して存在する場合であっても、監査人は、重要な虚偽の表示が生じる可能性を適切に評価し、発見リスクの水準を決定することが重要であり、固有リスクと統制リスクを分けて評価することは、必ずしも重要ではない。むしろ固有リスクと統制リスクを分けて評価することにこだわることは、リスク評価が形式的になり、発見リスクの水準の的確な判断ができなくなるおそれもあると考えられる」と述べられている（企業会計審議会監査部会 [2005] 二2）。なお、改訂監査基準は、2007年3月決算に関する財務諸表の監査から実施される（ただし、2006年3月決算からの適用も可能）。

6 正式名称は、Act of Protect Investors by Improving the Accuracy and Reliability of Corporate Disclosures Made Pursuant to the Securities Laws, and for Other Purposes（証券諸法に準拠し、かつ、その他の目的のために行われる企業のディスクロージャーの正確性と信頼性の向上により投資家を保護するための法）であり、日本では「企業改革法」とも呼ばれている。

することが求められるようになった（商法特例法21条の7・1項2号、商法施行規則104条、193条）。さらに、2005年に成立した会社法では、委員会等設置会社⁷のみならず、すべての大会社に対して、「取締役の職務の執行が法令及び定款に適合することを確保するための体制その他株式会社の業務の適正を確保するために必要なものとして法務省令で定める体制の整備」⁸について取締役会が決定することが義務付けられた（会社法348条3項4号、6項）。加えて、2004年に改訂された監査役監査基準では、監査役に対して、取締役が、法令等遵守体制、リスク管理体制、財務情報その他の会計情報を適正かつ適時に開示するための体制を含む内部統制システムを適切に構築・運用しているかを監視し、検証することが要求されるようになった。

また、証券取引法の分野においても、2003年3月、企業内容等の開示に関する内閣府令が改正され、有価証券報告書等において、内部統制システムの整備状況等を含む「コーポレート・ガバナンスに関する情報」の開示が要求されるようになった。それと同時に、任意の制度ではあるが、経営者による有価証券報告書の適正性に関する確認書の提出が導入された。さらに、2005年10月、企業会計審議会監査部会から「監査基準の改訂に関する意見書」が出され、「監査人は、監査の実施において、内部統制を含む、企業および企業環境を理解し、これに内在する事業上のリスク等が財務諸表に重要な虚偽の表示をもたらす可能性を考慮しなければならない」等の規定が監査基準の中に新設された。そして、2005年12月には企業会計審議会内部統制部会から「財務報告に係る内部統制の評価及び監査のあり方」（以下、「内部統制基準案」という）が公表され、経営者に対して財務報告に関する内部統制の有効性評価およびそれを踏まえた内部統制報告書の作成と、当該報告書の内容につき外部監査人が監査する内部統制監査を義務付けることが提案されるに至っている（詳細は2節を参照）⁹。

7 会社法では「委員会設置会社」と改称されている。

8 2006年2月7日に公布された「会社法施行規則」では、株式会社の業務の適正を確保する体制とは、次のようなものをいうとされている（98条、100条、112条）。

取締役の職務の執行に関する情報の保存および管理に関する体制

損失の危険の管理に関する規程その他の体制

取締役の職務の執行が効率的に行われることを確保するための体制

使用人の職務の執行が法令および定款に適合することを確保するための体制

当該株式会社ならびにその親会社および子会社から成る企業集団における業務の適正を確保するための体制

9 以上を含め、最近のわが国および諸外国の民間企業における内部統制をめぐる動向については、例えば土田〔2005〕、野村昭文〔2005〕、八田〔2005b〕、松井秀樹〔2005〕、多賀谷〔2006〕等を参照。なお、こうした経営者による内部統制報告書の作成および当該報告書に対する監査は、2006年6月7日に成立した「金融商品取引法」（いわゆる「投資サービス法」）により、義務付けられることとなった。

こうした財務報告の信頼性を確保するための内部統制の重要性は、民間企業に限らず、政府や非営利法人のような公的組織においても同様であろう¹⁰。実際、国際的にみても、今日における内部統制の考え方に影響を与えたとされるCOSO報告書のフレームワーク（2節参照）は、民間の営利企業のみならず、非営利組織体への適用も想定されている。また、例えば英米では、行政機関や政府関連機関の責任者に対して、有効な内部統制システムを構築することが法律によって義務付けられている¹¹。さらに国際組織をみても、例えば国際会計士連盟（IFAC: International Federation of Accountants）の公会計委員会（PSC: Public Sector Committee）¹²が2001年に公表した公的部門のガバナンスに関する研究報告書は、内部統制を公的部門のガバナンスを構成する4つの要素の1つとして明確に位置付けている¹³。このほか、国連による「公的部門における監査基準」や、それをベースとした最高会計検査機関国際組織（INTOSAI: International Organization of Supreme Audit Institutions）の監査基準においても、公的部門における内部統制および内部監査機能に対する監査が規定されている。

10 この点に関し、例えば黒川 [2005] では、営利企業のように資本市場の論理で統制されていない公的機関においても、資金調達における開示情報の質や内部統制・ガバナンスの質等が重要であることは、営利企業と全く異ならないと述べられている（18頁）。

11 例えば米国では、1982年の連邦管理者財務保全法（Federal Managers' Financial Integrity Act）により、各連邦執行機関の長は、毎年、当該機関の会計・内部統制システムが法律上の規定等に適合しているかを自己評価し、その結果を議会および大統領に報告することが義務付けられた。さらに、1990年に成立した首席財務官法（Chief Financial Office Act）によって、各連邦執行機関が構築・維持する会計・内部統制システムは、「適切な会計報告基準」に準拠したものでなければならないことが法律上義務付けられるとともに、そうしたシステムの構築・維持に関する全責任を負う者として、首席財務官（CFO: Chief Financial Officer）が設置された。CFOは、所管機関の会計・内部統制システムが一定の法定要件を具備しているかどうかについての報告書につき、監査を受けたうえで、大統領（実際は行政管理予算庁 OMB: Office of Management and Budget）と議会に報告することが要求されている。そのための評価ガイドラインの作成はOMBの責務とされている。また、会計検査院（GAO: Government Accountability Office）には、こうしたガイドラインを基に各機関の会計・内部統制システムの適正性を独自に検証し、承認を与える権限が認められている（以上につき、例えば小林 [2002]、古市 [2002]、後 [2005]、森 [2006] を参照）。

他方、英国では、例えば2000年の政府資源会計法（Government Resource and Accounts Act）において、各省に会計官（Accounting Officer）が設置され、それが内部統制システムの設計と監視を含む省の全体的なマネジメントに責任を負うことが規定されている。さらに、例えば2001年には、中央政府のアカウンタビリティと監査の改善を課題とする調査報告書（Report by Lord Sharman of Redlynch, "Holding to Account: The Review of Audit and Accountability for Central Government": 通称「シャーマン委員会報告書」）が公表され、すべての中央政府機関が、民間部門における内部統制に関する指針である「ターンバル委員会報告書」（脚注18参照）を適用し、内部統制とリスク・マネジメントを包括する内部統制システムを確立すべきこと等が提言された。これを受けて、中央政府機関には、リスク・マネジメントを強調した内部統制システムの維持、年次レベルでの内部統制システムのレビューの実施、内部統制報告書の作成が要求されるようになった（以上につき、例えば八田・橋本 [2000]、古庄 [2005]、橋口 [2006]、APB [2003]、Sterck, Scheers, and Bouckaert [2005] を参照）。

12 PSCは、2004年に国際公会計基準審議会（IPSASB: International Public Sector Accounting Standards Board）に改称している。

13 その他の構成要素としては、組織構造とプロセス、行動準則、外部報告が掲げられている。同報告書の内容については、例えば古庄 [2005] を参照。

翻って日本についてみると、公的組織までを含めた内部統制の議論は、それほど盛んになされてこなかったように思われる¹⁴。しかしながら、今日のように、公的組織に対するガバナンスという観点から、その財務報告の重要性が高まり、さらに、その一環として現金主義会計に比べ、作成プロセスにおいて予測や裁量の入る可能性の高い発生主義会計の適用範囲が拡大してきている状況下¹⁵では、公的組織においても開示情報の質の確保につながる内部統制システムの整備は不可欠であろう。その際、内部統制とは、2節でみるように、「個々の組織が置かれた環境や事業の特性等によって異なるもの」として捉えうるとすれば、具体的な内部統制システムを考えるうえで、政府機関や公益法人のような公的組織と、民間営利企業とでは、組織の行動が服する社会的制約条件（組織の置かれた環境）や組織の目的（事業の特性）等の違いを反映して異なる視点が要求される可能性があるだろう。

本稿は、以上のような問題意識のもと、今日の国際的な内部統制の考え方を反映していると考えられる「内部統制基準案」を概観し、とりわけ財務報告の観点から、そうした内部統制の考え方を公的組織に適用する際の留意点について検討するものである。公的組織としては、組織構造や資金調達・配分方法等において異なると考えられる中央政府、地方政府、政府関連機関、民間非営利法人を取り上げる。ただし、

14 もっとも、地方公共団体については、2001年5月に、日本公認会計士協会から、地方公共団体監査特別委員会研究報告1号「地方公共団体における内部統制」が出されている。また、中央政府レベルでも、例えば会計検査院における平成18年次の会計検査の基本方針（2005年9月に検査官会議にて了承、同年11月に一部改正）から、「内部監査、内部牽制等の内部統制の状況に留意するとともに、これらが十分機能しているかについて検査する等、会計経理の適正性を確保するため内部統制の実効性が確保されるよう必要な取組を行う」として、内部統制という用語が明確に盛り込まれている。さらに、2005年にわが国の会計検査院において開催された第18回公監査フォーラムにおいて、司会を担当した東より、各省庁等における伝統的な内部統制は会計機関の分立による相互牽制が基本となっているが、それだけでは有効性に限界がある、よって、公的機関においても、COSO報告書のフレームワークをベースとした民間企業の内部統制と同様に、各府省等のトップが自らコンプライアンスやリスク・マネジメントに関与するような内部統制を築く時代が来ていると思われる、そして、公会計監査機関は、検査・監査の一環として内部統制の有効性を整備面・運用面で評価し、改善すべき点を勧告することにより、不正行為等の発生を未然に防ぐことに貢献できると考えられるとの見解が示されている（原田 [2005] 69頁を参照）。

15 例えば、従来、地方公共団体において内部統制があまり議論されなかったのは、旧自治省による中央集権的な管理がなされていたことに加え、中央省庁も含めた官庁会計の特質として、会計システムの中に内部統制概念が組み込まれていたためとの指摘がある（伊藤ほか [2001] 9頁における山本発言）。すなわち、ヒト・モノ・カネの経営資源の流れで捉えると、ヒトについては、定員管理や人事委員会における給与勧告等の管理がなされており、また、モノとカネについては、本来は財務的資源として一体的な管理が可能であるにもかかわらず、別個に管理されてきた。しかも、それぞれの管理を別人に担当させることによって、相互チェックを働かせる機能（人による内部牽制管理）が会計システムの中に盛り込まれていたとされている。ただ、こうした方法は、法的準拠性の管理という点では優れているものの、業務の効率性・有効性の向上、外部報告・財務諸表の信頼性のような視点が欠けているところに限界があるとして、発生主義会計の導入が主張されるようになった。なお、政府のガバナンス論が活発化した背景や各国の政府ガバナンス改革については、例えば宮川 [2002]、山本 [2002a] を、そうした政府のガバナンスと会計との関連性については、例えば柴 [2002]、山本 [2002b, 2005c]、桜内 [2004]、東 [2005] を参照。

公的組織の組織構造等は各国法制によって異なると考えられることから、一般論として論じることは困難である。そこで、本稿では、特に断りのない限り、わが国の中央政府、地方公共団体（都道府県）、独立行政法人、公益法人（社団法人）¹⁶を念頭に置いて検討することとする。

本稿の構成は、以下のとおりである。まず2節において、「内部統制基準案」で示された内部統制の基本的枠組みと、その有効性に関する評価の考え方を概観する。続く3節では、中央政府、地方公共団体、独立行政法人および公益法人における統制環境のうち、各組織が服する社会的制約条件の特徴につき、株式会社との比較を通じて考察する。その際、主に財務報告の観点から内部統制のあり方を検討するという本稿の目的を踏まえ、資源の調達、配分、供給、使途報告における社会的制約条件の特徴を取り上げる。そのうえで4節として、公的組織に「内部統制基準案」の考え方を適用するうえでの留意点について検討を加える。最後に、5節で本稿を締め括る。

なお、内部統制について論じる場合、その前提として、組織の「内部」に属する機関あるいは主体（以下、あわせて「機関」とする）と、「外部」に属する機関の範囲を明確にする必要がある。組織の「内部」と「外部」の区分については議論の余地があろうが、本稿では、さしあたり、次表のように分類することとする。

表 内部機関と外部機関の分類

	内部機関	外部機関
株式会社	取締役、監査役、会計参与	株主、株主総会、会計監査人
中央政府	内閣およびその指揮監督下にある補助機関	国民、国会、会計検査院、裁判所
地方公共団体	長、監査委員	住民、議会、外部監査人
独立行政法人	長、監事	国民、国会、政府、主務大臣、会計検査院、外部監査人、政策評価委員会
公益法人	理事	社員、社員総会、主務大臣、外部監査人

.....
 16 後掲の資料にあるように、公益法人には、社団法人と財団法人があるが、本稿では、以下、公益法人という場合、特に断りのない限り、社団法人を指すこととする。なお、公益法人については、現在、中間法人と統合して「非営利法人」とするための制度改革が進められている（後掲資料の脚注165参照）が、本稿では、現行制度における公益法人（社団法人）を念頭に置いている。

2. 内部統制の基本的な枠組み 内部統制基準案の概要

内部統制をめぐる今日の国際的な議論は、1992年に米国のトレッドウェイ委員会支援組織委員会（COSO: Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission）¹⁷が公表した報告書「内部統制の統合的枠組み」（以下、「COSO報告書」という）を基礎としてなされることが多い¹⁸。わが国の「内部統制基準案」でも、基本的にはCOSO報告書の枠組みが踏襲されており¹⁹、今日における代表的な内部統制の考え方が反映されているということができよう。そこで、本節では、適宜COSO報告書にも触れつつ、「内部統制基準案」で示されている内部統制の考え方について概観する。ただし、「内部統制基準案」の内容については、公開草案（2005年7月公表）段階のものも含め、すでに多くの文献等で論じられているため、ここではポイントのみをごく簡単に整理するにとどめることとする²⁰。

（1）内部統制の目的および構成要素

「内部統制基準案」では、財務報告に関する内部統制の経営者による評価および

17 トレッドウェイ委員会は、アメリカ公認会計士協会、アメリカ会計学会、財務担当経営者協会、内部監査人協会および管理会計士協会（1992年当時は全米会計士協会）の5つの団体によって構成されている。

18 このほか、内部統制に関する国際的にみても主要な報告書として、例えば、1999年に英国のイングランド・ウェールズ勅許会計士協会から公表された「内部統制：統合規程に関する取締役のためのガイダンス」（“Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code”：通称「ターンバル委員会報告書」）や、1995年にカナダ勅許会計士協会から公表された「統制のガイダンス」（“Guidance on Control”：通称「CoCo報告書」）があるとされている。なお、ターンバル委員会報告書については例えばKPMGビジネスアシュアランス株式会社 [2002] を、またCoCo報告書については例えば土田 [2005] を参照。

19 企業会計審議会内部統制部会 [2005] 三(1)。もっとも、後述のように、「内部統制基準案」では、わが国の実情等を踏まえて、内部統制の目的および構成要素につき、それぞれ1項目ずつ追加されている。さらに、内部統制の有効性に関する経営者の評価および外部監査人による監査手続についても、先行して制度化された米国での運用状況等を踏まえて、米国の基準とは異なる方法がいくつか提案されている。

ちなみに、COSOからも、リスクの有効な識別、評価、管理という観点から、COSO報告書における内部統制概念を踏襲しながら、そこでの目的や構成要素を拡大したフレームワークとして、2004年9月に、「全社リスク・マネジメント統合的なフレームワーク」（“Enterprise Risk Management Integrated Framework”：通称「ERMフレームワーク」）が公表されている。内部統制とリスク・マネジメントは、目的および方法において類似するものの、経済産業省リスク管理・内部統制研究会 [2003] の定義によれば、次のように区別される。すなわち、内部統制とは、「企業がその業務を適正かつ効率的に遂行するために社内構築され、運用される体制およびプロセス」をいい、他方、リスク・マネジメントとは、「企業の価値を維持・増大していくために、企業が経営を行っていくうえで、事業に係る内外のさまざまなリスクを適切に管理するプロセス」をいうとされている。本稿の主な検討対象である公的組織においても、例えば英国のシャーマン委員会報告書（脚注11参照）にみられるように、リスク・マネジメントという観点は重要であるものの、本稿では、さしあたり、内部統制について検討することを目的としていることから、ERMフレームワークについては特に取り上げないこととする。

20 「内部統制基準案」および当該公開草案の詳細については、例えば八田 [2005a]、野村昭文 [2005]、橋本 [2005]、多賀谷 [2005]、町田 [2005]、持永 [2005] を参照されたい。また、米国におけるCOSO報告書の公表経緯や内容の詳細については、COSO [1992]（訳書：鳥羽・八田・高田 [1996a, b]）のほか、例えば土田 [2003]、柿崎 [2005] を参照されたい。なお、本節における記述も、主に、これらの文献を参照している。

報告について規定する前提として、内部統制全体の基本的な枠組みが論じられている。これによれば、内部統制とは、「基本的に、業務の有効性及び効率性、財務報告の信頼性、事業活動に関わる法令等の遵守並びに資産の保全の4つの目的が達成されているとの合理的な保証を得るために、業務に組み込まれ、組織内のすべての者によって遂行されるプロセスをいい、統制環境、リスクの評価と対応、統制活動、情報と伝達、モニタリング（監視活動）及びIT（情報技術）への対応の6つの基本的要素から構成される」と定義されている（「内部統制基準案」 .1.）。

すなわち、第1に、内部統制は、業務の有効性および効率性、財務報告の信頼性、関連する法規の遵守、資産の保全という4つの目的²¹を達成するために構築されるべきと考えられている²²。これらの目的は、相互に関連しており、例えば財務報告の信頼性を確保するための内部統制は、それ以外の目的を同時に達成しうる場合もあるとされている²³。

第2に、「内部統制基準案」では、上述のような内部統制の目的を達成するためには、統制環境、リスクの評価と対応、統制活動、情報と伝達、モニタリング（監視活動）、IT（情報技術）への対応という6つの基本的要素²⁴が組み込まれたプロセスを整備し、それを適切に運用することが提案されている。

21 これらの目的は、より具体的には次のように説明されている（「内部統制基準案」 .1.）。

業務の有効性および効率性とは、事業活動の目的のため、業務の有効性および効率性を高めることをいう。

財務報告の信頼性とは、財務諸表および財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性のある情報の信頼性を確保することをいう。

事業活動にかかわる法令等の遵守とは、事業活動にかかわる法令その他の規範の遵守を促進することをいう。

資産の保全とは、資産の取得、使用および処分が正当な手続および承認のもとに行われるよう、資産の保全を図ることをいう。

22 このうち、「COSO報告書」では、「資産の保全」を独立の目的として掲げず、業務の有効性と効率性という目的の中に含めている（訳書：鳥羽・八田・高田 [1996] 60頁参照）。これに対して、「内部統制基準案」では、株式会社の機関としてモニタリング機能を担う監査役または監査委員会の存在が大きく、それらの有する業務および財産の状況を調査する権限（会社法381条、405条）を明らかにするという観点から、独立の目的として明示されている（八田 [2005a] 21頁参照）。ちなみに、1992年のCOSO報告書の公表当時、同報告書が資産保全（safeguarding of asset）を財務報告の統制の一部として含めなかったことについてGAOより強い批判があったとされている（柿崎 [2005] 150頁）。これを受けて、COSOは1994年の「対外的報告」と題した補足文書において資産保全の定義を置き、GAOは不支持を撤回するに至ったとされている（同150～151頁）。

23 企業会計審議会内部統制部会 [2005] 三（1）「内部統制基準案」 .1（注）等を参照。

24 このうち、「COSO報告書」では、内部統制における「IT（情報技術の利用）」の重要性に適宜触れつつも、それを基本的要素としては掲げていない。その結果、基本的要素は5項目となっている。これに対して、「内部統制基準案」では、COSO報告書が公表された1990年代初頭に比べ、ITのめざましい進歩がみられ、今日の企業を取り巻く環境下において、ITを度外視しての議論は考えられないとの理由から、これを基本的要素の1つに含めている（八田 [2005a] 20頁）。すなわち、ITへの対応は、内部統制の他の基本的要素と必ずしも独立に存在するものではないが、組織の業務内容がITに大きく依存している場合や組織の情報システムがITを高度にとり入れている場合等には、内部統制の目的を達成するために不可欠な要素として、内部統制の有効性に関する判断基準となると考えられている（「内部統制基準案」 .2（6））。

各要素の定義は、次のとおりである。

統制環境：組織の気風を決定し、組織内のすべての者の統制に対する意識に影響を与えるとともに、他の基本的要素の基礎をなし、リスクの評価と対応、統制活動、情報と伝達、モニタリングおよびITへの対応に影響を及ぼす基盤をいう（「内部統制基準案」 2（1））²⁵。

リスクの評価と対応：組織目的の達成に影響を与える事象について、組織目標の達成を阻害する要因をリスクとして識別、分析および評価し、当該リスクへの適切な対応を行う一連のプロセスをいう（同（2））²⁶。

統制活動：経営者の命令および指示が適切に実行されることを確保するために定める方針および手続をいう（同（3））。これには、権限および職責の付与、職務の分掌等の広範な方針および手続が含まれ、このような方針および手続が業務のプロセスに組み込まれ、組織内のすべての者において遂行されることにより機能するものと考えられている（同）²⁷。

情報と伝達：必要な情報が識別、把握および処理され、組織内外および関係者相互に正しく伝えられることを確保することをいう（同（4））²⁸。

モニタリング：内部統制が有効に機能していることを継続的に評価するプロセスをいう。これにより、内部統制は常に監視、評価および是正されることになる。モニタリングには、業務に組み込まれて行われる日常的モニタリングおよび業務から独立した視点から実施される独立の評価があり、これらは個別にまたは組み合わせて行われる場合があるとされている（同2.（5））²⁹。

ITへの対応：組織目標を達成するためにあらかじめ適切な方針および手続を

25 財務報告の信頼性に関しては、例として、利益計上等、財務報告に対する姿勢がどのようになっているか、取締役会および監査役または監査委員会が財務報告プロセスの合理性や内部統制システムの有効性に関して適切な監視を行っているか、財務報告のプロセスや内部統制システムに関する組織的・人的構成がどのようになっているかという点が示されている（同注）。

26 財務報告の信頼性に関しては、例えば、新製品の開発、新規事業の立ち上げ、主力製品の製造販売等に伴って生ずるリスクが財務報告の信頼性に及ぼす影響等を適切に識別、分析および評価し、必要な対応を選択していくことの重要性が指摘されている。これらのリスクは、基本的には業務の有効性および効率性に関連するものであるものの、会計上の見積りおよび予測等、結果として財務報告上の数値に直接的な影響を及ぼす場合が多いためである（同注）。

27 財務報告の信頼性に関しては、例えば、明確な職務の分掌、内部牽制、ならびに継続記録の維持および適時の実地検査等の物理的な資産管理の活動を整備し、これを組織内の各レベルで適切に分析および監視していくことが重要と考えられている（同注）。

28 財務報告の信頼性に関しては、例示として、財務報告の中核をなす会計情報につき、経済活動を適切に認識、測定し、会計処理するための一連の会計システムを構築すること、そうした会計情報を適時かつ適切に、組織内外の関係者に報告するシステムを確保することが挙げられている（同注）。

29 財務報告の信頼性に関しては、例えば、日常的モニタリングとして、各業務部門において帳簿記録と実際の製造・在庫ないし販売数量等との照合を行うことや、定期的実施される棚卸手続において在庫の残高の正確性および網羅性を関連業務担当者が監視すること等が考えられている（同注）。また、独立的评价としては、企業内での監視機関である内部監査部門および監査役ないし監査委員会等が、財務報告の一部ないし全体の信頼性を検証するために行う会計監査等があるとされている（同注）。

定め、それを踏まえて、業務の実施において組織の内外のITに対し適切に対応することをいう(同(6))³⁰。

これらの基本的要素と上述した内部統制の目的との間には、直接的な関係があり、3次元のキューブ型のマトリクスによって描くことができるとされている。すなわち、内部統制の4つの目的は、内部統制マトリクスの垂直の列で表される。他方、内部統制の6つの構成要素は同マトリクスの行で表されている。内部統制が関係している事業体の単位または活動は、マトリクスの残りの次元で表されている。内部統制の構成要素を示すマトリクスの行は垂直の列と交差し、4つの目的の範疇のいずれとも関係する。例えば、情報は、内部統制の4つの目的のすべてにとって必要とされるものである。すなわち、事業体の内外で作成された財務データと非財務データ(これは情報と伝達という構成要素に欠かせないものとされている。)は、事業体の業務を効果的に営むため、また信頼しうる財務諸表を提供するため、そして事業体が関連法規を遵守していることを確かめるために必要とされるものである。

さらに、これらの構成要素相互間の関係は、三角錐のマトリクスによって表される。ここでは、「統制環境」を最下層(基礎)とし、そのうえに積み上がるようにして、「リスク評価と対応」、「統制活動」、「モニタリング」の順に要素が重なり合い、さらに統制環境から監視活動にわたる要素として「情報と伝達」が、三角錐の底辺から頂点にわたる辺(要素)として「ITへの対応」が位置付けられている。ITへの対応が全体にわたる要素として描かれているのは、この要素が内部統制の他の基本的要素と必ずしも独立して存在するのではないことを意味していると考えられる³¹。

この図から、構成要素相互間の関係を次のように説明できる。まず、統制環境が内部統制の土台として位置付けられている。すなわち、統制環境は、人々が自己の活動を実施し、自己の統制責任を遂行する環境を提供するものとして、内部統制の他の構成要素の基礎として機能するものと考えられている。そうした一定の統制環境の中で、経営者は、特定の統制目的の達成に伴うリスクを評価する。そして、当該リスクへの対応を求めて経営者の命令が実行されていることを保証するために、統制活動が実施される。他方、それぞれの目的に適合する情報が捕捉され、組織全体を通じて伝達される。以上の全プロセスは監視され、状況に応じて変更される。

30 ITへの対応は、他の基本的要素と必ずしも独立して存在するものではないものの、組織の業務内容がITに大きく依存している場合や組織の情報システムがITを高度にとり入れている場合等には、内部統制の目的を達成するために不可欠な要素として、内部統制の有効性に関する判断の規準となると考えられている(「内部統制基準案」.2(6))。財務報告の信頼性に関しては、例えば、統制活動につき、企業内全体にわたる情報処理システムが財務報告関連データを適切に収集・処理するプロセスとなっていることを確保すること、各業務領域において利用されるコンピュータ等のデータが適切に収集・処理され、財務報告に反映されるプロセスとなっていることを確保すること等があると考えられている(同注)。

31 脚注24参照。

もつとも、この図は、同時に、内部統制システムがダイナミックな仕組みであることを表現するものとされている。例えば、リスクの評価は統制活動に影響を与えるのみならず、情報と伝達に対するニーズあるいは事業体の監視活動を再検討する必要があるかどうかという問題にも焦点を当てることができることとされている。その意味で、内部統制は、1つの構成要素が次の構成要素だけに影響を与えるという直列のプロセスではなく、いずれの構成要素も他の構成要素に影響を与えることができ、また影響を与えるものであるという意味において多方向かつ多面的なプロセスであると捉えられている。その一方で、これらの構成要素間には、何らかのトレードオフの関係が存在する場合があるとされている。また、ある構成要素が内部統制システム全体に適用されることもあれば、1つまたは複数の統制目的に適用されることもあると考えられている³²。

(2) 内部統制の有効性に関する評価

内部統制は、企業経営者が、自らの経営責任を適切に履行し、かつ、最大限の成果をもたらすための手段でもあることから、その整備および運用についての最終責任は経営者にあると考えられている³³。よって、内部統制の有効性の評価は、第一的には経営者自らが行うことが要求される。

経営者が財務報告に関する内部統制の有効性を評価するに当たっては、まず、連結ベースでの財務報告全体に重要な影響を及ぼす内部統制（全社的な内部統制）について評価し、その結果を踏まえて業務プロセスに関する内部統制について評価するという、「トップダウン型のリスク重視のアプローチ」³⁴が採用されている。そのうえで、経営者は、「内部統制報告書」を作成し、自ら構築した内部統制の有効性評価の結果等を記載する。内部統制報告書には、内部統制の整備および運用に関する事項、内部統制の有効性に関する評価の範囲および評価時点、評価手続および評価結果、付記事項によって構成され、内部統制が有効でない旨の評価を行うときは、重要な欠陥の内容およびそれが是正されない理由を記載することとされている（「内部統制基準案」 4（2））。

このような内部統制報告書に対して、外部監査人による監査（内部統制監査）が行われる。これにより、同報告書における評価結果の適正性が担保されると考えられている。内部統制監査を行う監査人は、財務諸表に関する監査（財務諸表監査）

32 COSO報告書、訳書29頁参照。

33 例えば、八田 [2005] 21頁を参照。

34 「トップダウン型のリスク重視のアプローチ」とは、経営者は、まず適切な統制が全社的に機能しているかどうかについて心証を得たうえで、それに基づき、財務報告に関する重大な虚偽の表示につながるリスクに着目して業務プロセスに関する内部統制を評価していくというものであり、内部統制の有効性評価・監査に伴うコスト負担への対応策の1つとされている（企業会計審議会内部統制部会 [2005] 三（2）（4）参照）。

と一体となって、同一の監査人によって実施されることが提案されている。これは、米国において、財務諸表監査と内部統制監査を同一の会計士が行うことを認めていないことが企業側のコスト増を招いたことを考慮したものであるが³⁵、それに加えて、監査証拠の共有化、財務諸表監査への寄与、異なる保証業務実施の回避という利点があるためとされている³⁶。また、監査人による内部統制監査は、経営者が実施した内部統制の評価（内部統制報告書）に対して実施されることとされており、いわゆるダイレクト・レポーティング（直接報告業務）は採用されていない³⁷。この点も、内部統制監査に伴うコスト負担への対応策の1つとされている。この結果、監査人は、自ら入手した監査証拠に基づいて経営者の評価結果を監査し、内部統制監査報告書によって意見を表明することが要求される³⁸。

（3）組織に応じた内部統制を考える際の視点

以上が内部統制の基本的枠組みであり、経営者をはじめとする組織内のすべての者が、ここで示されている内部統制の機能と役割を効果的に達成しうよう工夫していくべきこととされている。もっとも、具体的にどのような内部統制を整備し、運用するかについては、個々の組織が置かれた環境や事業の特性等によって異なり、一律に示すことはできないと考えられている（「内部統制基準案」 1.）。

このうち、「事業の特性」に関しては、公的組織の場合、組織のプリンシパルが株主ではなく、その組織目的は利潤最大化ではないという点が最大の特徴であろう。

35 アメリカでは、サーベインズ=オクスリー法において、財務諸表監査と同一の会計事務所が内部統制監査を実施することが要請されていたものの、同一の監査担当パートナーが実施すると規定されていなかった。そして、同法が監査人の独立性の厳格化を規定していたこともあって、会計事務所内で、財務諸表監査とは異なる部門が内部統制監査に当たるというケースが多く見受けられ、そのことが、企業側の対応の負担およびコストの増加を招いたとされている（町田 [2005] 36頁）。

36 すなわち、第1に、内部統制監査と財務諸表監査が一体になって行われることにより、同一の監査証拠を双方で利用する等、効果的かつ効率的な監査が実施できる。第2に、内部統制に関する監査人による検証は、信頼しうる財務諸表の前提であると同時に、効果的かつ効率的な財務諸表監査の実施を支える経営者による内部統制の有効性の評価について検証を行うものであることから、財務諸表監査と一体として行うことによって、財務諸表監査の深度ある効率的な実施が可能となる。第3に、監査人が、財務諸表監査と異なる水準の保証を得るために異なる手続や証拠の収集等を行うことは適当でないのみならず、同一の監査証拠を利用する際にも、保証の水準の違いから異なる判断が導き出されることは、かえって両者の監査手続を煩雑なものとすることになる（町田 [2005] 36頁参照）。

37 企業会計審議会内部統制部会 [2005] 三(4)。なお、ダイレクト・レポーティングとは、監査人が、経営者による内部統制報告書が適正に表示されているかという観点から監査を行ったうえで、この監査とは別に監査人自ら企業の内部統制が一定の基準に準拠して有効であるか否かを判断して意見表明することをいう（持永 [2005] 42頁）。こうした方法が採用されている米国では、それが、監査人が過度に保守的になった要因の1つであると考えられたため、「内部統制基準案」では、この方法を採用せず、監査人は、経営者が実施した内部統制の評価について監査を実施することが予定されている。

38 内部統制監査報告書は、財務諸表監査報告書とあわせて作成することが原則とされている（企業会計審議会内部統制部会 [2005] 三(4)）。

他方、「組織が置かれた環境」としてはさまざま考えられるが、とりわけ、組織が服する社会的制約条件における違い（特徴）を考慮することが重要であろう。組織の行動は、それが服する社会的制約条件によって大きく影響を受ける一方で、そうした条件は当該組織単独では容易に変更可能でないためである。また、組織が服する社会的制約条件は、広い意味で「内部統制基準案」でいうところの統制環境の一部を構成するとの見方が可能である。この点、統制環境が内部統制の他の構成要素に影響を及ぼす基盤とされることを考えると、そうした条件の違いを考慮することは、組織に応じた内部統制を考えるうえで必要な視点であろう。

そこで、次節では、公的組織の統制環境の一部と考えられる社会的制約条件の特徴につき、民間営利企業である株式会社との対比を通じて考察する。その際、社会的制約条件には多様なものがあるが、本稿では、とりわけ財務報告の観点から組織の特徴に応じた内部統制のあり方を検討することを目的としていることを踏まえ、資金調達から財務報告に至る一連のプロセス（資金調達、配分、供給、使途報告）における各組織の特徴について考察することとする。

ちなみに、株式会社については、2005年に成立した会社法によって多様な機関設計が可能となったが、本稿では、考察を容易にする目的から、ここでいう株式会社とは、公開の大会社であり、かつ、監査役設置会社を念頭に置くこととする。他方、公的組織についてもさまざまなものがあるが、冒頭で述べたとおり、本稿では、中央政府、地方公共団体（都道府県）、独立行政法人、公益法人（社団法人）を念頭に置いて考察している。なお、これら各組織における財務・ガバナンスの詳細については、後掲の資料を参照されたい。

3．財務報告に関連した公的組織における社会的制約条件の特徴

財務報告は、資源の調達からその費消に至るまでの一連のプロセスを、貨幣的数値によって記録し、表示するものである。こうした一連のプロセスを、資源の調達、配分、供給（業務執行）、使途報告の各段階に分けて捉えると、公的組織については、株式会社と比較して、それぞれにつき主に次の点で特徴があると考えられる。

（1）資源調達における特徴

公的組織の資源調達過程における特徴として、第1に、中央政府、地方公共団体、独立行政法人にみられるように、調達方法・額が硬直的であるという点が考えられる。

すなわち、株式会社では、設立後に必要な運営資金は、事業活動によって得た利益の一部を充てるほか、これらの内部資金だけでは足りない場合には、外部から調達することが可能とされている。外部からの資金調達手段も多様であり、株式や社債を新規に発行して市場から調達する方法に加え、金融機関から借り入れたり、寄

附金を募ることも可能である。どのような方法でいくら調達するかは、原則として業務執行機関である取締役会の決議によって自主的・弾力的に決定可能であり、会社の所有者とされる株主によって構成される株主総会による決議は不要とされている³⁹。これに対して、公的組織の場合、その定義からして利潤獲得による運営費の確保が基本的には想定されていない一方で、政府および政府機関のように、資金調達の方法・額が法令によって制約されている場合がある。例えば、中央政府の場合、その典型的な財源は租税であるが、新たに租税を課し、または現行の租税を変更するためには、法律上の根拠が必要とされている（租税法律主義：憲法84条）⁴⁰。また、債券の発行による資金調達は原則として禁止されており（財政法4条1項）、例外的に認められるためには法律上の根拠が必要であるうえ、その額は国会決議や特例法の定める範囲内に限定される⁴¹。これに加えて、例えば地方公共団体の場合、その財源は、直接あるいは間接的な国からの財源移転（地方交付税、国庫支出金、地方特例交付金、地方贈与税、政府資金による地方債の引受け）による部分もある。また、独立行政法人についても、長期借入れや債券発行は原則として禁止されており、その主な運営資金である運営費交付金の総額は、国会決議事項とされている。こうした資金調達については、地方公共団体や独立行政法人自身の裁量が働きにくいといえよう。もっとも、公的組織の中にも、公益法人のように、資金調達に当たって法律上の根拠は不要であるほか、その方法・額に制限が設けられていない場合もある。

第2に、他方で、公的組織の資源調達は、提供者の意思に基づかず強制的に行うことが可能な場合があるという特徴がある。

すなわち、株式会社の場合、資金提供者が株式の引受けや社債の購入等に応じるかどうかは資金提供者の自発的行為に委ねられており、その可能性や調達の際に必要なコスト（いわゆる調達コスト）には、自らの労力ではコントロールしえない「見えざる手」の市場規律が基本的に働くと考えられている。これに対して、中央政府や地方公共団体の場合、公債発行のように資金提供者の自発的行為に基づく調達といる場合もあるものの、その主な財源である租税は、資金提供者の非自発的行為によって提供されるものである。また、例えば地方公共団体における地方交付

39 例外として、株主以外の者に対して新株を「特に有利な払込金額」で発行する場合は株主総会の特別決議が必要となる（会社法199条3項、201条1項）。

40 これにより、政府は、裁量的に税収を確保することが禁止されており、いかに徴収業務を熱心に行ったとしても法定上限を超えた収益を確保することはできないという点で、株式会社における収益弾力性は基本的に異なるとの見方がある（山本〔2003〕122頁）。

41 例えば、財政法4条1項但書において、「公共事業費、出資金及び貸付金の財源については、国会の議決を経た金額の範囲内で、公債を発行し又は借入金をなすことができる」と定められていることを根拠に、建設国債が発行されている。また、財政運営に必要な財源確保（財政赤字の補填）を目的とした特例国債（いわゆる赤字国債）についても、財政法上は禁止されているものの、各年度ごとに特例法を制定することにより発行されている。さらに、償還期限を迎えた国債の償還財源として新規に発行される借換債については、国債整理基金特別会計法によって認められている。

税や独立行政法人における運営費交付金のように、国から交付される資金もある⁴²。

以上の点から、公的組織の資源調達においては、株式会社のケースと異なり、総じて市場規律が働きにくいという特徴があるといえる。

(2) 資源配分における特徴

公的組織の資源配分過程における特徴としては、事業年度における資源の配分計画、すなわち予算が、当該組織の業務執行機関以外の主体によって決定されるという点が考えられる。

すなわち、株式会社の場合、予算は、執行機関である取締役会がその裁量のもとに策定する。会社の所有者である株主は、そうした資源の配分には直接かかわらず⁴³、予算を基になされた業務の成果である利益の額をもって経営者を評価する。これに対して、公的組織の場合、例えば中央政府や地方公共団体では、その主な財源である租税が資金提供者の非自発的行為によって強制的に徴収されるという特徴から、主権者であり、資金提供者である国民あるいは住民の代表者によって構成される国会あるいは議会の統制下に置かれるべきとされている（財政民主主義あるいは財政議会中心主義）。すなわち、当該組織の執行機関である内閣や首長は予算案の編成というかたちで予算の策定に参与するものの、その最終的な決定は執行機関以外の主体、すなわち国会や議会によって行われる。このことはまた、公共財に代表される行政サービスは市場規律が機能しないか不完全であるため、その種類や量は、国民の代表者である国会の民主的討議によって、強制徴収される税等の資源制約を勘案しつつ決定されるとの観点からも説明可能とされている⁴⁴。さらに、地方公共団体の場合、こうした財政民主主義の要請に加えて⁴⁵、法定受託事務および法令に

42 もっとも、公益法人のように、自己調達による独立採算制を基本とする公的組織もある。

43 ただし、上述のように、取締役（または執行役）が株式会社の目的の範囲外の行為その他法令・定款違反の行為をし、またはこれらの行為をするおそれがある場合で、その行為によって当該株式会社に著しい損害が生じるおそれがある場合に、6カ月前から引き続き株式を保有している株主は、その取締役等に対して当該行為の差止めを請求することができる（会社法360条1項、2項、422条1項、2項）。

44 例えば、山本〔2005〕213頁参照。なお、政府と企業の予算制度の異同点および政府における予算の目的についても、例えば同215～219頁を参照。

45 もっとも、地方公共団体の場合、議会に対する知事の優越的地位が保障されている等、予算編成における議会の統制という側面は、中央政府の場合よりも緩和されている。すなわち、予算の議決において、議会には減額議決や増額修正が認められているものの、そうした修正は知事の予算編成権を侵害しないこととされており、狭い範囲に限定されている。さらに、上述のように、議会が議決した予算について執行できないものと知事が判断する場合には、知事は再審を議会に付すことができる。また、国の法令や地方公共団体に義務付けられている経費を議会が削減または減額し、知事が審議のやり直しを求めると議会がなお同一の議決をした場合、知事は議会の議決に左右されることなく、その経費を当初の原案通り支出できるとされている（原案執行予算）。さらに、地方公共団体の予算は、地方交付税や国庫支出金等、国の方針が固まらなると決められないものが少なくないことも影響して、予算に関する議会での審議は、期間が短い。加えて、予算の執行段階においても、知事による弾力的運用が認められる場合がある。例えば、議会を招集して補正予算を策定する時間がない場合や議会が議決すべき案件を議決しない場合、知事には予算の専決処分権が認められている。

よって義務付けられている自治事務⁴⁶については、資源配分につき国との調整が必要であったり、地方公共団体の意思にかかわらず、一定の資源を配分することが要請される場合がある。また、公益法人についても、その財源は租税ではないものの、出資者は、当該法人の事業目的に賛同するがゆえに財務的便益の見返りを期待せずに資金を拠出することから、その用途については出資者である社員の意思を尊重すべきとされている。そのため、公益法人の予算についても、執行機関である理事が決定するのではなく、全出資者からなる社員総会によって決定することが求められている。

もっとも、公的組織のうち、例えば独立行政法人については、「政府部門の機能を企画立案機能と実施機能に区分し、後者の一部を国の行政組織系統から切り離して独立した法人に担わせることによって、責任の所在が法人にあることを明確にする」とともに、効率的、効果的かつ透明性のある政策運営・行政サービス提供を行わしめる」という制度趣旨より、予算策定における法人の裁量が一部認められている。すなわち、独立行政法人の場合、運営費交付金等の国からの財源措置については、総額につき国会決議が必要とされるほか、3年以上5年以下の期間において独立行政法人が達成すべき業務運営に関する目標（中期目標）は、主務大臣と財務大臣との協議のもとに設定され、当該目標を達成するための計画（中期計画）についても、そのための予算を含め、主務大臣の認可が必要とされる。その一方で、運営費交付金の具体的な用途については、法人の業務に充てる限りにおいて各法人の自由裁量に委ねられており、中期計画の用途以外にも充当可能とされている。また、主務大臣の認可対象とされる予算は各項目ごとに中期計画期間全体を通じた合計額を示すことで足り、各事業年度の予算については主務大臣への届出でよいとされている。そのうえで、独立行政法人の資源配分に対する評価は、株式会社と同様、その成果に対する評価（業績評価）を通じて行うという仕組みがとられている（後述参照）。

46 地方公共団体の事務には、各地方公共団体が自主的に決定可能である自治事務（地方自治法2条8項）と、国が本来果たすべき役割に関するものであって、国においてその適正な処理を特に確保する必要があるものとして法令で定められる法定受託事務（同2条9項1号）がある。法定受託事務は、国（国会）レベルで定められるものであり、最終的な権限は国に属している。また、本来的に地方公共団体の事務である自治事務についても、国が法令によって事務の実施を地方公共団体に義務付け、全国画一的に行政を行うことが可能とされている。

(3) 資源供給（業務執行）における特徴

公的組織の資源供給（業務執行）過程における特徴として、第1に、予算による事前統制が強いということがいえる。

すなわち、株式会社の場合、出資者である株主としては、自己の投下資本が回収でき、さらに超過利益を獲得できるかどうか重要であり、そのためであれば実際の業務が当初の予算通りになされたかどうかは、それほど問題ではない。また、債権者としても、自己の債権につき返済を受けることができれば特に問題はない。つまり、経営者は、当初の予算に必ずしも縛られることなく、企業の継続と利益最大化に向けて自主的・弾力的に事業活動を進めることが可能とされている。これに対して、例えば中央政府の場合、前述の財政民主主義の要請のもと、執行機関である内閣およびその指揮監督下にある補助機関（行政府）は、国会によって審議・承認された予算に準拠して業務を遂行することが要求される。こうした要請を予算準拠主義といい、地方公共団体についても同様に及ぶ。このように、政府については、供給する行政サービスの内容やそれに充当可能な上限額が事前に策定された予算によって拘束されるという特徴がある⁴⁷。その意味で、政府における意思決定の多くは、予算編成過程を通じて行われるとの見方がある⁴⁸。

他方、公益法人についても、その財源は租税でないものの、前述のとおり、理事は、その事業目的に賛同するがゆえに財務的便益の見返りを期待せずに資金を拠出する出資者に対して、その要求を十分に満たすように法人の事業活動を維持する責任を負うとされている。そのため、法人の財産の支出は、社員総会によって定められた予算に従ってなされるべきという予算準拠主義の要請が及ぶと考えられている。もっとも、独立行政法人については、予算の策定につき法人の自由裁量が一部認められているのと同様に、その執行面においても予算準拠主義の要請の程度は緩和されている。

第2に、公的組織においては、その業務執行につき、予算による事前統制に加え、当該組織以外の機関によって決定された事項により拘束される側面が強いという特徴がある。

すなわち、株式会社の場合、会社法等によって一定のルールが定められているものの、基本的には私的自治のもと、自由な経済活動が認められる。これに対して、例えば中央政府の場合、行政府が政策を執行するに当たっては、国会の定めた法律

47 この点、例えば、NPM（後述）が適用され、政府機関の自主性・自律性が強化されたとしても、自主性・自律性が保障されるのは、どのような方式で行政サービスを提供するかという点と、誰を提供者として選択するかという点であって、行政サービスに充当する上限額とその期待成果は事前に決定されていると考えられている。この点で、株式会社においては、どのような商品やサービスを提供するかは経営陣に委任されており、株主総会の議決事項とされていないのとは対照的であるとされている（山本 [2003] 121頁参照）。

48 例えば、中里 [2005] 202～203頁参照。

による根拠が必要とされるうえ、法律がある場合には、その規定に従わなければならないとされている（「法律の優位の原則」および「法律の留保の原則」）。すなわち、政府については、その業務内容が法令で定められており、その改廃や権限外の活動が自由にできない。また、法律では行政活動の大枠のみを定め、具体的な行動については行政府が自らの判断で機動的に行動可能とされている場合（自由裁量行為が認められている場合）でも、裁量権の限界（法律による枠）を越えた行為や裁量権を濫用した行為がなされた場合には、違法行為として行政訴訟（裁判審査）の対象とされる。こうした法令遵守の要請は、地方公共団体や独立行政法人についても同様に当てはまる。さらに、地方公共団体については、執行機関による契約締結、財産の取得・処分、信託の設定のような個別事務についても、議会の承認が必要とされている。なお、公益法人については、「法律の留保の原則」のような要請は及ばないものの、法人の業務は、その設立目的によって拘束されるほか、定款によって理事その他の役員に委任した事項を除き、社員総会の決議が必要とされている。

（４）資源の使途報告における特徴

公的組織の資源の使途報告における特徴として、第1に、財務報告において、予算準拠性に関する情報の提供が求められるという点が考えられる。

すなわち、前述のとおり、株式会社の場合、当初の予算通りに業務を執行することが必ずしも要請されないことから、当年度の収入および支出が予算通りに行われたかどうかを会計年度終了時において確認する必要性は低い。よって、業務の予算準拠性に関する情報の提供は、必ずしも必要とされない。これに対して、公的組織の場合、その理由や程度は異なるとしても、業務執行において予算準拠の要請が及ぶことから、会計年度終了時において、当年度の収入および支出が予算通りに行われたことを示す情報を予算の策定権者に提供し、その確認を受けることが要請される。そのため、例えば中央政府については、会計年度終了時に、財務大臣が各省庁の決算報告書を基に歳入歳出計算書を作成し、会計検査院検査を受けたうえで、その検査報告書を添えて国会に提出し、審議を受けなければならないとされている（憲法90条）。もっとも、決算については国会決議が必要とされていないことから、予算の執行に不法・不適切な処置があった場合、内閣の政治的責任が問われることはあっても、決算自体の効果が法的に否定されることはない。類似の決算書の作成は、地方公共団体や独立行政法人においても同様に要求され、それぞれ、議会または主務大臣に提出することが求められている。なお、公益法人についても、前述のとおり、業務執行において予算準拠性の要請が及ぶとして、その財務報告においても、従来は、予算準拠主義に立脚した資金計算中心の計算書類体系がとられていた。具体的には、会計年度におけるすべての収支を予算額と決算額との対比形式で表示した収支計算書を作成したうえで、主務大臣に提出することが要求されていた。もっとも、最近では、公益法人の財務報告に企業会計の考え方をとり入れるべきとの議論を受けて、2004年10月に改訂された「公益法人会計基準」では、こうした

収支計算書は、いわば内部的な管理・統制目的の書類としての側面を持つことを理由に、純粋な外部報告目的の書類としては扱わず、指導監督上の観点から要請される別添資料として位置付けるという考え方がとられている。

第2の特徴として、公的組織の財務報告についても、最近では、いわゆるニュー・パブリック・マネジメント（NPM: new public management）理論等の影響を受けて、上述のような予算準拠性という目的に加え、業績評価への活用という目的が強調されてきている⁴⁹。しかしながら、公的組織の業績を評価するうえでは、財務報告における数値よりも、その背景や成果に関する非財務情報（特に、数値がどのように動き、それがどのような成果に結びついたかに関する情報）とあわせて提供することが不可欠であり、両者を一体とした業績評価システムの導入が必要とされるという特徴があると考えられる。

すなわち、株式会社の場合、前述のとおり、資源の調達、配分、供給が基本的には市場メカニズムに基づいて決定されると考えられているうえ、その活動の基本的目的は利益最大化にあることから、財務的成果を集約した会計情報によって業績の一元的评价が可能である。これに対して、公的組織は、利益最大化あるいは営利を目的としておらず、その成果を貨幣的価値で表すことは容易でない⁵⁰、前述のように、資源の調達、配分、供給過程において市場規律が働きにくい場合が多い。したがって、公的組織については、その業績を会計情報によって一元的に評価することは容易でなく⁵¹、財務報告をNPM理論等がというような公的組織の規律づけのためのツールとして活用するためには、会計情報と非会計情報をセットで提供させ、評価することが不可欠と考えられる。

こうした点から、例えば中央政府や独立行政法人では、財務報告に加え、財務情

49 NPMとは、端的にいえば公的部門に民間部門のマネジメント方法を導入しようという考え方と、公共サービスの供与にインセンティブの仕組みを導入しようという考え方を柱とする公共管理の思想とされる（例えば、宮川〔2002〕12頁参照）。より具体的には、投入・手続志向から成果志向へ、統治客体としての国民との関係から顧客としての国民との関係へ、階層的な指揮・命令系統を重視する官僚制から市場原理を重視する制度へ、集権的管理から分権的管理へという行政転換を意味するとされている（例えば、山本〔2003〕114頁参照）。そして、こうした思想に基づく政府改革を行うための基盤あるいは重要なサブシステムの1つとして、政府における発生主義会計の導入が必要との見方が強まっている。この考え方のもとでは、政府における財務報告の目的として、上述の歳入歳出計算書にみられるような予算準拠性に加え、「財務報告利用者による公的部門（政府）の説明責任の遂行状況の評価に資する情報の提供」、および「財務報告利用者の合理的意思決定に役立つ情報の提供」という観点から説明されることが多い。なお、NPMに基づく政府改革において発生主義会計の導入が必要とされることについて、例えば山本〔1999, 2003〕、総合研究開発機構〔2003〕、桜内〔2004〕、水田〔2005〕等を参照。

50 もちろん、公的組織においても、財政あるいは財務の健全化・安定化という財務的目標があるものの、山本〔2005〕230頁が述べるように、これらは公共の福祉の増進あるいは公益目的を達成するうえでの制約条件とでもいうべきものと考えられる。

51 この点に関し、例えばスイス〔2001〕は、行政と企業との組織運営の違いにつき、「最も重要な違いは、容易にアクセス可能で、優れたフィードバック情報となる『利益情報』に相当する情報が、行政には存在しないという点である」と述べている（26頁）。

報と非財務情報からなる業績（政策）評価制度が設けられている⁵²。また、地方公共団体についても、制度化されてはいないものの、自主的に導入しているところが多い⁵³。こうした業績評価制度において、公的組織の業務の成果については、会計情報（財務情報）よりも非財務情報に基づく評価に馴染む場合が多いとされている。そのため、公的組織の財務報告には、成果に関する情報（例えば利益情報）よりも、むしろ、どれだけの資源が投入されたかに関する情報（例えばコスト情報）の提供が期待されていると考えられる。組織の業績を評価するうえでコスト情報が重要な点は株式会社でも同様であるが、株式会社においてコスト情報は、成果指標である利益を計算する前提として重要であるのに対して、公的組織においては、まさにコスト情報そのもの（どれだけの資源が投入されているのか）が重要という点で違いがあるといえよう⁵⁴。そのうえで、公的組織においては、業績に対して投入された資源（コスト）が適正であったかどうかに関する評価は、主に非財務情報と照らし合わせることによって行われることになる。

第3の特徴として、第2の点にも関連するが、公的組織の財務報告においては、投資意思決定に有用な情報の提供という目的よりも、マネジメント・ツールとしての活用が期待されている。

52 例えば、中央政府については、2001年6月に「行政機関が行う政策の評価に関する法律」（政策評価法）が制定され、政策評価制度が創設された（同法は2002年4月から施行されている）。これにより、各省庁は、その所掌する政策の効果を適時に把握し、政策の必要性、効率性、有効性等の観点から自己評価を行うとともに、その評価結果を当該政策に適切に反映させることが要求される。各省庁の評価結果は、毎年度、「政策評価等の実施状況及びこれらの結果の政策への反映状況に関する報告」としてまとめられ、国会に報告される。さらに、政府の活動については、総務省による行政評価制度が設けられている。すなわち、総務省は、行政の総合的かつ効率的な実施を確保すること等を任務とし（総務省設置法3条）、この任務を遂行するために、総務大臣は総務省設置法の規定に基づいて各省庁の業務の実施状況について評価および監視を行うこととされている（同4条18号）。具体的には、総務大臣は、行政評価等を行うため、各省庁に対して、必要な範囲で資料請求、業務の実地調査、または必要があると認めるときは勧告ができるとされている（同6条1項、2項）。また、総務大臣は、行政評価等の結果、行政運営の改善を図るため特に必要があると認めるときは、内閣総理大臣に対して、関係省庁の長に当該行政運営の改善について指示するよう意見を述べるものとされている（同6条7項）。こうして、行政評価等の結果が、内閣の首長である内閣総理大臣の指揮監督権を通じて各省庁の行政運営に反映されるような仕組みが設けられている（以上、総務省による行政評価等については、東〔2005〕75頁参照）。

他方、独立行政法人についても、第三者による業績評価制度が設けられている。具体的には、主務省に「評価委員会」が、総務省に「政策評価・独立行政法人評価委員会」がそれぞれ設置され（独立行政法人通則法12条、32条3項、独立行政法人の組織、運営及び管理に係る共通的な事項に関する政令1条）、各法人はこれらによる二重の評価を受けることとされている。このうち前者の評価委員会は、事業年度の業績および中期目標の達成状況について評価を行うものである（同32条1項、34条1項）。また後者は、前者の各府省の評価委員会による評価結果を横断的に評価するものである（同32条3項、34条3項）。主務大臣は、これらの評価結果や評価委員会の勧告を踏まえて、独立行政法人の中期目標期間の終了時に、当該法人の業務を継続させる必要性、組織のあり方等、その組織および業務の全般にわたる検討を行い、必要な場合には事業の改廃や法人の長の解任といった所要の措置を講ずることができるとされている（同23条、35条）。

53 2004年7月現在、都道府県47団体においては、46団体で導入されている（東〔2005〕109頁参照）。なお、先進的な地方公共団体の中には、行政評価と予算編成をリンクさせた業績予算を導入しているところもあるとされている（例えば、田中〔2005〕参照）。

54 政府におけるコスト情報の重要性については、例えば小林〔2002〕を参照。

すなわち、株式会社の場合、利潤獲得あるいは利益最大化が基本的な活動目的であり、株主は、それによるキャピタル・ゲインやインカム・ゲインの獲得を目的として、当該会社に出資を行う。そうした投資意思決定を行うためには、将来の収益性（将来のキャッシュ・フロー）を予測して現在の企業価値を評価することが必要であり、その予測に資する情報としての利益情報が重要と考えられている⁵⁵。これに対して、公的組織については、通常、剰余金の出資者への分配は想定されていない⁵⁶ほか、その持分の譲渡は禁止されているか困難であるため、キャピタル・ゲインの獲得も想定されていない。そのため、公的組織の会計情報については、投資意思決定に有用な情報の提供というよりも、そうした情報を外部に提供することを通じて、当該組織における業務の効率性・有効性を向上させるためのマネジメント・ツールとしての活用が期待されている。

4．公的組織への内部統制フレームワーク適用の際の留意点

このように、公的組織については、民間営利企業と比べて、組織のプリンシパル（出資者）が株主ではなく、その組織目的は利潤最大化でないという事業特性に加え、資源の調達、配分、供給および用途報告において、3節のような特徴がみられる。こうした状況のもとで、コーポレート・ガバナンスの観点から2節でみたような内部統制の枠組みを公的組織に適用するに当たっては、例えば次のような点に留意する必要があると考えられる。

(1) 的確な非財務情報の作成およびコスト算出のためのシステムの構築

「内部統制基準案」では、内部統制の4つの目的は相互に関連しているとしつつも、特に、財務報告の信頼性を確保するための内部統制を「財務報告に係る内部統制」と定義し、その有効性について経営者による評価および報告ならびに公認会計士等による監査を実施する際の方法と手続についての考え方が示されている。この点、公的組織については、これら4つの目的がより密接不可分に関連しており、財務報告を適切に行うことは、同時に、業務の効率化・有効化、法令遵守、資産の保全にもつながりうるとの視点が重要と考えられる。

すなわち、公的組織の場合、利潤最大化を目的としておらず、また、プリンシパルによる資源提供の多くがその非自発的行為によってなされることから、会計情報は、資源提供者の投資意思決定にとって有用な情報の提供という側面よりも、まさに内部統制の目的の1つとして掲げられている業務の効率性・有効性や資産の適切

55 例えば、基礎概念ワーキング・グループ [2004] 2頁参照。

56 もっとも、独立行政法人のように、中間目標期間終了後、次年度への繰越し等を行ったうえでなお剰余金に残額がある場合には、国庫（出資者）に納付するとされるものもある。

な保全・管理に向けたマネジメント・ツールとしての活用が期待されている。また、その資源の調達、配分、供給において市場メカニズムが働きにくい公的組織においては、プリンシパルによる執行機関へのコントロールという側面が重視され、例えば中央政府をみても、財務にかかわる一連のプロセスが、プリンシパルである国民の意思決定に基づいて策定された法令や予算を厳格に遵守して行われることが要求される。換言すれば、こうした組織においては、資源調達から供給に至るまでの財務の流れにおける法令や予算への準拠性を、財務報告を通じて確認することが可能となる。こうした点を踏まえると、公的組織においては、業務の効率性・有効性、法令遵守および資産保全という内部統制の目的を達成するうえで、財務報告が適切になされていることが極めて重要と考えられる。

もっとも、公的組織については、その目的が利潤最大化でないことから、その業務の効率性・有効性を会計情報（財務情報）のみによって評価すると、かえって誤った評価がなされてしまうというリスクがある。また、公的組織の中には、例えば中央政府のように、その活動の細部にわたって法令遵守の要請が及ぶため、たとえ非効率な業務であっても、当該組織の自主的な判断によって直ちに改廃することができない場合が多い等⁵⁷、法令遵守と業務の効率性・有効性の間には、株式会社以上に衝突が生じやすいという問題もある。こうした点から、公的組織の財務報告は、3節(4)でみたように、会計情報の評価を可能とするような非財務情報とセットで行われることが不可欠と考えられる。とすれば、非財務情報についても適切に作成されることが重要であり、そのためには、例えば、民間企業で活用されているバランス・スコアカード（BSC）⁵⁸の作成も有効であろう。

他方、公的組織の場合、会計情報をマネジメント・ツールとして活用するうえでは、とりわけコスト情報が重要と考えられている。このことは、換言すれば、コスト情報が的確に算出されていなければ業績評価を誤り、不適切なマネジメントにつながるリスクがあることを意味する。とすれば、公的組織においては、コスト情報

57 例えば、伊藤ほか [2001] における山本発言（18～19頁）参照。

58 BSCとは、業績指標を「財務」「顧客」「内部プロセス」「学習と成長」という4つの視点に分け、「財務」の視点を最終的な成果として、戦略につながる因果連鎖を形成するものである。その意義は、組織の短期および長期的な業績を跡付けるさまざまな測定指標を関連付け、それらの比較を可能にすることで、財務および非財務情報の両者を含めた業績評価リストを提供しうること、組織の戦略を明確にするとともに、因果連鎖している各視点の指標を通して、戦略を浸透させ、戦略の実行をモニタする仕組みを提供すること等にあるとされている。こうしたBSCは、もともとは民間企業で導入されたものであるが、最近では、国内外の公的組織において導入が広がっているとされている。また、2001年には、BSCの提唱者であるKaplanとNortonより、行政組織のために修正されたBSCのフレームワークが提示された。これによれば、民間企業では「顧客」の視点とされていた部分が、「市民への価値・便益」と「議会・有権者からの支援」（資金提供）という2つの視点に分離・代替されている。また、民間企業では最終的な成果として挙げられていた「財務」の視点は、「ミッション」に代替され、これを達成するために、「サービス提供コスト」「市民への価値・便益」「議会・有権者からの支援」という視点が重要とされる。そして、これら3つの視点を支えるものとして「内部プロセス」という視点が形成され、さらに、「内部プロセス」の効果を高めるものとして、「学習と成長」の視点が位置付けられている。以上を含め、公的組織へのBSCの適用については、例えば小林 [2002]、藤野 [2002, 2003, 2005] を参照。

が正確かつ十分に提供されるような仕組みを構築することが極めて重要であり、そのためには、例えば、活動基準原価計算（ABC）⁵⁹の活用も有効であろう。

（２）予算の適正性に関する評価

ところで、公的組織において適切な財務報告は、前述のように、その業務の効率性・有効性、法令遵守および資産保全につながりうることから、内部統制の他の目的を達成するうえでも極めて重要と考えられる。他方で、公的組織においては、財務活動の始点（資源調達）から終点（使途報告）に至るまで予算が関連しており、いわば「財務報告に至る過程＝予算の循環過程」と捉えることが可能である。とすれば、財務報告に関する内部統制が有効に機能し、その信頼性が確保されているとしても、そもそも前提である予算が不相当であれば、業務の効率性等につながらない。よって、公的組織については、財務報告の信頼性を確保する前提として、いわば財務報告と表裏一体であるところの予算（資源配分）によるコントロールが適正に機能していること、換言すれば、予算自体の適正性が極めて重要と考えられる⁶⁰。

すなわち、例えば政府のように、いったん予算が確定すると、原則として、それに準拠した業務執行が要求される一方で、資源の調達、配分、執行過程のいずれにおいても市場規律が働きにくい組織においては、起点となるところの予算の妥当性が極めて重要となる。他方で、予算は、政治的公約の財政的実現手段であることから、程度の差こそあれ、期待や仮定の要素が介在せざるをえないうえ、その性質上、事後的な財務報告に期待される程度の信頼性や比較可能性を確保することも難しいとの見方がある⁶¹。また、予算における需要予測や事業費の見積りは、人口や経済成長率等の社会経済要因から客観的に算出される「予測値」ではなく、事業の実施を前提として、適切な結果が導かれるよう調整された「計画値」であり、したがって需要予測や費用算定の誤りは単なる技術的な問題ではなく、予測を行う主体のインセンティブから必然的に生じる問題とも考えられている⁶²。さらに、予算の策定

59 ABCとは、ある製品を生産するためにどれだけの活動が必要であり、その活動がどれだけの資源消費をしたかに着目して各原価を割り当て、従来の原価計算手法では賦課できなかった一般管理費等の間接費を活動の実態を反映したかたちで賦課する方法とされている。ABCは、厳密に言えば、歴史的に、製品やサービスの正確なコスト算定のために行われるもの（誕生当初のABC）、顧客に価値を付加しない活動である非付加価値活動を発見し、それを排除することでコスト低減に役立てるもの（活動基準管理：ABM）、予算管理に活用されるもの（活動基準予算：ABC）と発展してきており、現在、ABCという場合は、通常、これらの3つのタイプを総称するとされている。こうしたABCは、当初、製造業への適用が中心であったが、最近では、米国連邦政府、米国地方政府、オーストラリア地方政府等をはじめとした公的組織への導入が進んでいる。特に、米国連邦政府については、1995年に連邦政府会計基準諮問審議会（FASAB）が公表した意見書第4号「マネジメント目的の原価計算基準」の中で、コスト管理システムとしてのABCの実施が規定されている。以上を含め、ABCの概要とその公的組織への導入状況等については、例えば山本 [1999]、櫻井・藤野 [1999, 2000]、小林 [2002]、藤野 [2003]、櫻井 [2006] を参照。

60 さらに究極的には、資源調達（課税、公債発行等）に対する評価が必要といえよう。

61 山本 [2005] 239頁参照。

62 中里 [2005] 192頁参照。

段階では必要であったとしても、予算編成から執行過程に至るまでの間に状況が変化し、執行段階においては、もはや必要とされなかったり、逆により多くの資源配分が必要とされる場合もあろう⁶³。

このように、公的組織においては、予算の妥当性が業務の適正性に大きく影響する一方で、予算自体がバイアスのある情報に基づいて作成されるリスクや、執行段階において状況が変化しているリスク等があるとするれば、その内部統制システムに、予算自体を評価する仕組みを盛り込むことも検討に値しよう⁶⁴。例えば、年度末における予算執行結果の適正性を評価し、それを次年度の予算に反映させることを通じて予算の策定に対し統制を図るという視点である。こうした予算の執行結果を予算に反映させることを通じて、予算の質を向上させるという仕組みは、予算を含む業務計画の執行結果が市場規律に晒される株式会社においては存在するであろうし、より短期のサイクルで行われていると考えられる。

もっとも、こうした観点からの統制が重要であるとして、公的組織の場合、株式会社と異なり、予算の策定権限を有する機関とその執行機関が同一の組織の中に存在しないため、仮に、予算の内容を評価したとしても、その評価結果を予算の編成に反映させるためには、別途そのための仕組みが必要である。また、そうした予算の評価を誰が担うのか（例えば内部機関が行うのか、あるいは外部機関が行うのか）という問題も別途検討を要すると考えられる。特にわが国の場合、執行機関である公的組織が最高意思決定機関の策定した法律や予算を評価し、それらに対して統制を働かせるということは、公益法人のような民間法人については可能とも考えられる一方で、中央政府のような議院内閣制のもとでは、（憲法違反とまでいえるかどうかは別として）困難との見方もありうるからである。さらに、上級機関の監督指揮権が強く及ぶような組織においては、下部組織が公的組織内部で決定された個別具体的な業務や予算配分に対する評価・統制を行うということも容易でないと考えられる。近年導入された政策評価制度や行政評価制度も、各省庁や独立行政法人の所掌する政策や事務事業につき、それらの効果を把握し、政策等の必要性・効率性・有効性について評価するものであって、そうした政策や事業執行の根拠とされる法令や予算そのものの決定について直接評価するというものではない⁶⁵。よって、

63 例えば、伊藤ほか [2001] 29頁における伊藤発言を参照。

64 この点、例えば、中里 [2005] は、非効率な事務事業の実施が、当該事務事業を実施する主体のインセンティブの問題から生じている場合には、当該事業の評価に関するデータや算定根拠等について情報開示の徹底を図ることが、評価のバイアスを是正し、事務事業の効率化に資するものと考えられるとしている（192～193頁）。もっとも、先進的な予算制度を導入している英国においても、予算情報の信頼性保証は経済予測等の前提データの信頼性に関して会計検査院（NAO: National Audit Office）が検査することとなり、予算書自体の検査はなされていないようである（山本 [2005] 239頁参照）。

65 もっとも、その場合でも、組織内部で行う業績評価の結果を、外部機関における次年度以降の予算編成に反映させる仕組みを導入することによって、間接的に、予算に対する統制を図ることは可能であろう。あるいは、政策の評価は、その根拠となる法令や予算の評価にもつながりうることを考えると、政策評価制度を導入したことで、すでに行政府による国会決議に対する評価という観点がとり入れられているとも捉えられよう。

こうした公的組織については、内部統制システムとして予算の評価システムを導入するというよりも、外部の独立した第三者による統制システムとして導入するのが妥当との結論につながりやすいとも考えられる⁶⁶。もっとも、その場合であっても、予算に対する統制を機能させるためには、当該独立機関の評価結果を例えば次年度以降の予算編成に反映させるという仕組みが必要不可欠である点は、そうした評価システムを公的組織の内部統制の仕組みとして設定する場合と同様である。

(3) 事前統制と事後統制の役割分担

公的組織については、予算準拠性の要請がある一方で、NPM理論の影響等により、財務報告を含む業績評価を通じた事後統制（成果志向）を導入することで予算準拠性による事前統制の程度を緩和する動きが生じている。こうしたなかで、当該公的組織の資源供給に対する統制として、予算による事前統制と決算（財務報告）による事後統制のいずれを重視するかによって⁶⁷、その財務報告に関する内部統制として、予算準拠性に対する統制と財務報告に対する統制のいずれをより重視するかが異なってくるのではないかと考えられる。

66 この点に関連し、例えば、山本 [2000] は、政策の枠組みの検討は政権が決定した政策目的・意義を再吟味することであるから、行政の内部で行うことは困難を伴うとして、行政府から独立した機関が実施するほかないとしている。そうした統制機能を会計検査院に担わせるのか、別途機関を設置するのかは、政治的判断を含む問題であろう。ちなみに、脚注11でみたとおり、先進的な予算制度を導入している英国においては、経済予測等の予算における前提データの信頼性につき、会計検査院（NAO）が検査している（もっとも、予算書自体の検査はなされていない）とされている（山本 [2005] 239頁参照）。

67 公的組織の財務管理として、事前統制と事後統制のいずれを重視すべきかについて、例えば中里 [2005] では、業務（事務事業）の担当部局が社会的厚生を最大化するというインセンティブを持っているか、予算統制を行う主体（議会、財政当局等）が事前のインセンティブ・コントロールを行うのに足りるだけの十分な情報を持っているか、実施された業務（事務事業）の効果が明確なかたちで検証可能かどうかという点に依存しており、各業務（事務事業）の内容や性質に応じて決定されるべきとの見方が示されている（195頁以下）。これによれば、事前統制と事後統制のすみわけは、次のようになるとされている。すなわち、仮に の条件が満たされているのであれば、議論のポイントは事務事業の適切な実施を確保するために必要な情報がいずれの主体により多く保有されているかという技術的な問題に帰着する。この点、日本の行政組織においては、事務事業の実施に関する情報が当該事務事業の実施主体に集積するのが一般的であるから、事務事業の実施主体の費用削減等に向けた裁量の余地が確保されるよう、事後評価を中心とした予算統制のスキームが適切とされている。これに対して、 の条件が満たされていない場合には、事務事業の実施に関する情報の偏在（情報の非対称性）が生じている中で、事務事業の担当部局の行動をどのように規律付けていくかという行政統制の視点が重要になる。この点について の条件が十分に満たされていないという判断に立てば、議論のポイントは の条件がどの程度満たされているかということになり、この点について個別に検討を行うことが必要になると考えられている。その際、活動の成果が客観的な指標により十分把握しにくいものについては、仮に の条件が十分に満たされていないとしても情報の偏在の程度の間にかんによっては事前統制を重視した制度設計を行うことが適切な場合もあると考えられている。その理由として、このような状況のもとで事務事業の担当部局に大きな裁量を認めると、当該部局が情報の偏在を利用して社会的厚生を最大化から大きく乖離した意思決定を行う可能性があるためとされている。そのうえで、こうした点から、予算執行の弾力化を検討するうえで、事前統制を重視するスキームと事後評価を重視するスキームのいずれが適切であるかを、各行政分野の事務事業の実態を踏まえて具体的に検討することが必要との見解が示されている。

このうち、厳格な予算準拠性が要求される場合、財務報告には、こうした予算準拠性を確認することが求められる。この際の財務報告としては、予算に従って業務が執行されたかに関する情報を提供すれば足り、予算が現金主義に基づいて編成されているのであれば、現金主義で作成することが求められ、それだけで足りるとも考えられる⁶⁸。しかしながら、その場合でも、実際の業務執行が財務報告通りになされたとは限らないというリスクがある。したがって、業務のプロセスの中に、予算準拠性を確認しようとする仕組みを取り込むことが必要となる。この点、例えば、いわゆる官庁会計における内部牽制機能⁶⁹が予算準拠性に対する統制に資するとの見方も可能であろう。また、組織内部に複数の下部組織が存在し、ある程度独自の活動を行っている場合には、それら下部組織の情報を収集し、それらの活動を横断的に評価・モニタリングするような内部機関の設置も有効であろう⁷⁰。もっとも、こうした予算執行に対する統制を、内部統制の中に組み込むのが適当か、それとも外部統制として行えば足りるのかは、議論の余地があると考えられる⁷¹。この点、

68 これに対して、予算が発生主義で編成される場合には、財務報告においても発生主義が要求されると考えられる。

69 脚注15参照。

70 この点、例えば中央政府については、財務省に予算執行評価会議が設置され、各省庁における予算の執行調査が行われており、参考になろう。すなわち、財務省は、健全な財政を確保すること等の任務を達成するため、財務大臣は財務省設置法等の規定に基づいて各省庁の予算の執行状況について実地監査等を行うこととされている。具体的には財務大臣は予算執行の適正を期するため、各省庁に対して、収支の実績または見込みについて報告を求めたり、予算の執行状況について実地監査を行ったり、必要に応じて閣議決定を経たうえで予算の執行について必要な指示を行うことができるとされている（会計法46条1項）。また、財務大臣は、国有財産等の資産管理の適正を期するために必要があると認めるときは、各省庁に対して、当該資産の管理状況に関する報告を求めたり、実地監査を行ったり、または、閣議決定を経たうえで必要な措置を定めることができる（国の債権の管理等に関する法律9条2項、物品管理法12条2項、国有財産法10条1～3項）。このような権限に基づいて、財務省は2002年4月に主計局に予算執行評価会議を設置し、予算執行調査を行っている。この予算執行調査では、主計局の予算査定担当者が、次年度以降の予算編成に向けた問題意識等から事業を選定して、それぞれの現場に赴き、当該事業の効果の発現状況、費用対効果等について調査を行い、その結果を翌年度の予算編成に反映させているとされている。以上を含め、財務省による予算執行に関する統制については、東〔2005〕74～75頁を参照。

71 この点に関し、例えば山本〔2005〕では、「行政活動は議会で承認された予算に従って実施されるが、その執行過程には予算で定められた用途に資源が使用され、かつ、目的が達成されるように統制管理される機構が設けられている。その制度的な機構は政府のガバナンス制度と位置付けることが可能であり、多くは行政政府において外在的な外部統制、内在的な内部統制及び厳密な制度ではないものの国民性や国民文化として社会的関係資本（social capital）として市民社会に構築されているものの3つに区分できる。明らかに、外部統制の主たる制度は議会、司法および監査であり、政府監査人は統制管理に重要な役割を担うものの、他の統制機構との関係でその効果や影響をもたらすものである。したがって、ある国の業績やガバナンスの有効性は政府監査以外に多くの要因により決定されると同時に他の要因との補完・相乗効果を勘案することが適切な制度設計や業務運用において重要である。政府監査の3つへの貢献の比重は、内部統制と国民性・文化の強度と質によって変わってくるものであり、内部監査制度が整備された適切な内部統制システムが運用されていればアカウントビリティに関する機能の重要性は低下し、業績監査やシステム・情報の質を保証する監査に焦点は移行する。また、内部統制と密接に関係する政府経営システムがNPMを適用するようになると、NPM自体が市場原理と分権化を内在しているため政府監査による勧告を通じた直接的な経営改善への関与は小さくなる。さらに、市民意識や共同体意識が高い水準にあると、国民間での討議や議会審議において利害調整が図られやすくなるため、内部統制や政府監査の役割は限定されたものになると想定される」（37～39頁）との見方が示されている。

内部統制と外部統制とは、一方を強めれば他方を緩和させようとの関係にあるとの見方が可能であるとすれば⁷²、両者の役割分担についても、別途検討の余地がある。

他方、業績評価による事後統制を重視する場合、財務報告において資源供給活動（業務執行）の成果を説明することが求められる。具体的には、業務執行に要したコストおよびそれによる成果、期末時点における資産負債に関する情報等が要求され、こうした情報をよりよく提供しうるものとして発生主義に基づく財務諸表の作成が必要となる。さらに、このようにして公的組織についても発生主義に基づいた財務報告への統制が重視される場合には、そうした数値の作成過程につき、より重畳的なモニタリング体制の確立が必要とも考えられる。すなわち、発生主義会計においては、現金の収支を記録する現金主義会計に比べて経営者の裁量や予測的要素が含まれる余地が大きいとされている。よって、その数値の信頼性の確保が不可欠であり、株式会社においては、その作成過程および最終的な数値に対しては、重畳的なモニタリング体制が制度化されている。すなわち、株式会社（前述のとおり、公開・大会社で監査役設置会社に限る）には、監査役に加えて会計監査人が設置され、これらによって財務諸表の監査が行われる。さらに、任意機関として会計参与の設置が可能とされており、これを設置した場合には、取締役と会計参与が共同で計算書類（財務諸表）を作成するとされている。こうして組織内部で作成された財務書類につき、さらに外部の公認会計士による監査を受けたうえで、原則として株主総会の決議を得るというように、複数のモニタリング体制がとられている。これに対して、公的組織については、少なくともこれまでは予算による事前統制が中心であったため、予算の執行管理に対するモニタリングが中心とされてきた。もっとも、独立行政法人のように、予算による事前統制を緩和し、成果評価による事後統制の仕組みを導入している組織については、監事による内部監査および会計検査院による外部監査に加え、公認会計士による外部監査が義務付けられている。

ただ、公的組織による発生主義に基づいた財務報告に対するモニタリングを強化することが必要であるとしても、それを外部統制（例えば外部監査の義務付け）によって補うのか、内部統制（例えば米国連邦政府における首席財務官 CFO⁷³の設置、株式会社において最近増加してきているディスクロージャー委員会⁷⁴の設置

72 この点に関し、例えば米国連邦政府では、1950年に成立した予算会計手続法以降、各執行機関の長に対して会計および内部統制の整備・維持が義務付けられるようになったが、その背景には、会計検査院による個々の支出の審査・承認という外部統制手段を廃止したことがあったとされている（例えば、森 [2006] 参照）。

73 脚注11参照。

74 ディスクロージャー委員会（Disclosure Controls Committee）とは、2002年7月に米国で発効したサーベインズ=オクスリー法に関連して、SECにより設置が推奨された機関である（日本では、「情報統制委員会」とも訳されている）。同委員会は、取締役会の機構の1つではなく、企業組織内の委員会であり、企業の経営陣（CEO、CFO）による財務諸表の確認書を保証する仕組みとして機能することが期待されている。そのメンバーは、会計責任者（コントローラー）、ディスクロージャー問題に責任を持つ法律部門の上級管理者、最高リスク管理者、IR（インベスター・リレーションズ）責任者等から構成され、それらは、

等)によって補うのかは、(2)の場合と同様に、別途検討を要すると考えられる。その際には、モニタリング・コストを勘案することも重要であろう。こうしたモニタリングあるいは監査コストの問題(コスト・ベネフィットの観点)は、前述のとおり、「内部統制基準案」でも考慮されている。さらに、公的組織のうち、その主な運営資金を租税によって賄っているものについては、そうしたモニタリング機関の構築・運用に必要な資金もまた租税によって賄われることから、コスト負担の正当性をどこまで主張することができるかという観点から検討することが重要と考えられる。例えば、内部・外部を合わせて複数の機関による監査対象が重複している場合には、重畳的なチェックにより信頼性が向上する一方で、そうしたベネフィットに比べて過度なコストが生じていたり、逆に複数の機関が存在するがゆえに責任の所在が不明確になり、モニタリングに空白部分が生じているのでは、コスト負担ばかりが大きくなってしまう。よって、モニタリング機関が複数存在する場合には、これらの機関相互間の適切な役割分担と連携が重要と考えられる。

なお、こうした監査コストを削減するうえでは、財務報告や内部統制に関する基準および実務指針の設定に加え、監査基準の設定も重要であろう。こうした基準等の設定は、監査主体、被監査主体のいずれにおいても、監査に関する予見可能性を向上させるうえ、監査水準(監査の信頼性)の保証、被監査対象機関相互間の比較可能性にも資すると考えられる。この点、独立行政法人については、事実上の強制力を備えた会計基準および監査基準が設定されている⁷⁵ものの、それ以外の公的組織については、そのいずれか、あるいは両方とも設定されていないものもある。また、独立行政法人についても、内部統制に関する基準は設定されていない。こうした基準等を設定することも、検討に値しよう。

5. おわりに

以上、主に財務報告の観点から公的組織において内部統制を構築する際の留意点について、民間営利企業との比較を通じて検討した。その結果、公的組織については、組織のプリンシパル(出資者)が株主ではなく、その組織目的は利潤最大化でないという事業特性と、資源の調達、配分、供給および使途報告における社会的制

会計・財務部門、内部監査部門、主要な各営業活動部門、人事部門、法律部門等の代表者でもある。そこの検討結果の報告先は、ディスクロージャーに関する統制および手続の策定、確立、維持、レビュー、評価において責任のある経営陣とされている。同委員会の設置は任意であるが、すでに米国ではほとんどの上場企業が設置しているうえ、日本でも、主要30数社が有価証券報告書において同委員会の活動を開示している。こうしたディスクロージャー委員会は、企業組織内の情報フローを、これまでの階層構造からフラットなかたちに再編するのに資すると考えられている(以上につき、例えば今福[2004]参照)。

75 独立行政法人に対する監査制度および監査基準については、例えば佐々[2002]を参照。

約条件の特徴を踏まえると、それに「内部統制基準案」に示されているような内部統制の枠組みを適用するに当たっては、例えば、的確な非財務情報の作成およびコスト算出のためのシステムの構築、予算自体の適正性に関する評価、予算による事前統制と財務報告による事後統制の役割分担という視点が重要であるとの見方を示した。ここでは、結びに代えて、残された課題をいくつか指摘することとしたい。

第1に、冒頭で述べたとおり、わが国では、公的組織、とりわけ政府機関における内部統制のあり方に関する議論が英米に比べて少ないといえるが、その一因として、米国連邦政府におけるCFOや英国中央政府における会計官⁷⁶のように、政府の内部統制構築に関して責任を負う主体が明確にされていないことも考えられよう。まずは、各公的組織において、財務報告を含めた財務管理全般に責任を負う主体を明確にすることが課題といえよう。さらに、公的組織については、民間営利企業に比べて、そもそもどのような情報を財務報告において提供すべきかについてのコンセンサスが得られていない。公的組織については、この点についての議論を詰めることが同時に重要であろう。

第2に、本稿では、とりわけ財務報告の観点から、公的組織において内部統制を構築する際の留意点について検討したが、前述のとおり、公的組織については、「内部統制基準案」にいうところの内部統制の4つの目的が、民間営利企業以上に密接不可分の関係にあると考えられる。実際、英米における公的組織の内部統制をめぐる議論は、財務報告の観点にとどまらず、法令遵守、業務の効率性・有効性等を含めたリスク・マネジメントの観点から内部統制のあり方が論じられる傾向にある。このように、より広い観点から公的組織の内部統制について検討する場合には、財務報告の信頼性確保に着目した内部統制と異なりうるのかどうかについても、今後の課題となろう。

最後に、本稿では具体的には論じることができなかったが、内部統制が広くコーポレート・ガバナンスの一要素であることを踏まえると、その具体的な仕組みを考えるに当たっては、外部統制との役割分担をどのように図るのかについても検討に値しよう。とりわけ、公的組織については、3節でみたように、その組織の行動が服すべき社会的制約条件が、民間営利企業よりも多様かつ厳格と考えられる。公的組織の内部統制を考えるに当たっては、こうした諸条件を所与としつつ、さらにどのような内部統制システムを構築することが求められるのか、そうした統制は外部機関によって行うほうが効率的あるいは効果的ではないか、あるいはそうした諸条件自体の見直しが必要ではないか⁷⁷等の視点から検討することが重要であろう。

76 脚注11参照。

77 こうした諸条件の見直しの中には、例えば市場化テストを通じて、当該事業を公的組織と民間組織のいずれが担うべきかを検討することも含まれよう。

資料．各組織における財務・ガバナンスの概要

(1) 株式会社⁷⁸

株式会社は、営利事業を行い、それによって得た利益を出資者であり構成員である株主に分配することを目的とする社団法人とされている。その活動は、一定の法規整やルールに服するものの、基本的には、私的自治が適用される領域である。

こうした私的自治の考え方は、株式会社内部の機関設計においても表れている。すなわち、2005年に成立した会社法では、有限会社と株式会社とが1つの会社類型に統合されるとともに、機関設計についての規整が大幅に見直された。具体的には、法は最低限度の機関設計だけを要求することとし、一定の規整のもとで、原則として、それぞれの会社が任意に各機関（取締役会、監査役・監査役会、会計参与、会計監査人、三委員会・執行役）を設置できることとされた⁷⁹。

会社法における機関設計の基本的な規整は、次のとおりとされている⁸⁰（会社法326～328条⁸¹）。

すべての株式会社は、株主総会と取締役が必要。

公開会社（全部株式譲渡制限会社以外の会社）は取締役会が必要。

取締役会を置いた場合は、監査役（監査役会を含む）または三委員会・執行役のいずれかが必要。ただし、例外として、大会社以外の全部株式譲渡制限会社で会計参与を置いた場合は別。なお、(i)監査役（監査役会を含む）と三委員会・執行役の両方を置くことはできず、(ii)三委員会・執行役を置く会社を委員会設置会社というが、委員会設置会社以外の大会社で公開会社である会社は監査役会が必要。

取締役会を置かない場合は、監査役会や三委員会・執行役を置くことはできない。

大会社では、会計監査人が必要。

会計監査人を置くためには、監査役（監査役会を含む）または三委員会・執行役（大会社かつ公開会社では監査役会または三委員会・執行役）のいずれかが必要。

以下では、考察を容易にする目的から、公開かつ大会社に検討対象を限定するこ

78 ここでの記述は、主に神田 [2005b] によっている。

79 会社法制定前の商法では、ある種の会社（例えば大会社）に設置を義務付けられた制度は、それ以外の会社には利用させないという規整方法がとられていた。しかし、設置強制と利用限定とは本来次元の異なるものであるとして、会社法では利用限定を大幅に緩和することとし、役員および会計監査人の制度を可能な限り組み合わせた母集団の中から、明らかに不合理な組合せを削ったうえで、その残りを自由に利用させるといったコンセプトが採用されたとされている（野村修也 [2005] 62～63頁参照）。

80 神田 [2005b] 144～145頁参照。

81 以下、本章における条文番号は、特に断りのない限り、2005年に成立した会社法のもの指す。

ととする。また、より簡便にするため、上記 については、監査役を設置する場合を念頭に置き、委員会設置会社⁸²については、脚注で適宜補足するにとどめる。

イ．意思決定・執行機関

株主は会社の所有者であるから、本来であれば、すべての事項について決定する権限を有するはずである。しかし、公開・大会社のように多数の株主が存在する場合には、株主自らが会社の経営のすべてに直接関与することは不可能であり、適切でもない。そこで、会社法は、株主自身は、定時または臨時に株主総会を開いて、基本的な事項について会社の意思を決定することとし（295条2項、3項）これら基本的な事項以外の会社経営に関する事項の決定と執行は、取締役を選任し、これに行わせることとしている（所有と経営の分離）⁸³。

取締役は、株主総会決議によって選任される（329条1項）。人数は3人以上であり（331条4項）任期は原則として2年⁸⁴（再選可能）とされている（332条1項）。公開・大会社では、これら取締役全員で取締役会を構成し、取締役会が会社の業務執行に関する意思決定を行うとともに、代表取締役を選定する（362条2項、3項）。代表取締役は、業務を執行し、対外的には会社を代表する（日常的な事項については取締役会から代表取締役に意思決定も委譲される）^{85、86}。

82 「委員会設置会社」制度は、2002年の商法改正で新しく導入された制度である（会社法では名称をそれまでの「委員会等設置会社」から「委員会設置会社」に改めた）。取締役会と会計監査人を置く会社は、定款により委員会設置会社となることを選択することができ、そのような会社は、監査・監督の仕組みと業務執行の仕組みについて一般の会社と大きく異なるガバナンス規程に服する。具体的には、取締役会の役割は、基本事項の決定と委員会メンバーおよび執行役の選任等の監督機能が中心となり、指名委員会・監査委員会・報酬委員会の3つの委員会（社外取締役がメンバーの過半数）が監査・監督というガバナンスの重要な位置を占める（監査役ではなく監査委員会がその役割を果たす）。監督と執行が制度的に分離され、業務執行は執行役が担当し（取締役は原則として業務執行はできない）会社を代表する者も代表執行役となるほか、業務の意思決定も大幅に執行役に委ねられる。ただし、取締役が執行役を兼ねることは可能とされている（以上につき、神田〔2005b〕200頁参照）。

83 株主総会の法定権限は、取締役・監査役等の機関の選任・解任に関する事項のほか、会社の基礎的変更に関する事項（定款変更、合併・会社分割等、解散等）株主の重要な利益に関する事項（剰余金配当、株式併合等）取締役委ねたのでは株主の利益が害されるおそれが高いと考えられる事項（取締役の報酬の決定等）である。それ以外の事項の決定は、取締役会に委ねられる（362条2項、4項、5項）。しかし、定款で定めれば、法定事項以外の事項を株主総会の権限とすることもできるとされている（295条2項）。

84 委員会設置会社の場合、取締役の任期は常に1年とされている（332条3項）。取締役会の機能は監督機能に特化するので、そのメンバーである取締役は毎年株主総会で信任を受けるべきであるためと考えられている。

85 法的には、代表取締役は取締役会の下部機関であり、取締役会の指揮・監督に服する。

86 これに対して、委員会設置会社では、監督と執行を制度的に分離する趣旨から、取締役は、法令に別段の定めがある場合を除いて、取締役の資格では業務執行をすることが認められていない（415条）。もっとも、取締役が執行役を兼任することは認められる。取締役会の機能は、監督が中心となるため、取締役会の権限も、原則として、基本事項の決定・委員会メンバーの選定監督・執行役の選任監督等に限定され、一定事項（416条4項但書列挙事項）を除いて、業務決定の権限を執行役に移譲することができる。取締役会は基本事項の決定と業務執行の監督を行い、執行役が業務を執行し、代表執行役が会社を代表する。なお、執行役は、3か月に1回以上、自己の職務の執行状況を取締役に報告しなければならないとされている（417条4項）。

なお、株主は、いわば会社の所有者として、剰余金配当請求権、残余財産分配請求権および株主総会における議決権を有する一方、その責任は当該株式の引受価額を限度とすることとされている（104、105条）。

ロ．資金調達・配分方法

株式会社は、運営資金を得るために、設立時には株式を発行して資本を形成する。会社設立後は、事業活動によって得た利益を株主に配当せずに社内で留保し、それを事業活動に充てることが可能とされる。既存の株主に、追加出資義務はない。これらの内部資金だけでは足りない場合には、外部から資金を調達して賄われる。

外部からの資金調達手段としては、主に、株式や社債を新規に発行して市場から調達する方法や、金融機関からの借入れ等がある。どのような方法でいくら調達するかは、原則として業務執行機関である取締役会の決議によって決定される⁸⁷。投資家等が株式の引受けや社債の購入等によって当該会社に資金を提供するかどうかは投資家等の任意に委ねられており、通常、こうした方法には調達コストが伴う。調達された資金は、当該会社の事業計画や予算に従って各業務等に割り当てられるが、こうした事業計画や予算も、当該会社の執行機関である取締役会（委員会設置会社では執行役）がその裁量のもとに策定する。所有者である株主は、会社の資金調達・配分活動には直接かかわらず⁸⁸、それを基に執行された業務の成果である利益の額をもって経営者を評価する。その際、株主としては、自己の投下資本が回収でき、さらに超過利益を獲得できることが重要であり、そのためであれば実際の業務が当初の予算通りになされたかどうかは問題ではない。つまり、経営者は、当初の予算に必ずしも縛られることなく、事業活動を進めることが可能とされている。

会社の事業活動による利益は、会社が解散すれば残余財産の分配として出資者である株主に分配される。しかしながら、通常、会社は存続期間を定めずに永続的に事業を行うため、一定期間における利益その他の剰余金を出資者である株主に配当することを認める必要がある。こうした剰余金の配当に関する事項⁸⁹についての決定権限は、原則として株主総会が有するとされている。もっとも、例えば、会計監査人設置会社で、かつ、監査役会設置会社の場合、取締役の任期を1年と定めれば、剰余金配当を取締役会の権限とすることも可能とされている（459条1項4号）⁹⁰。

87 例外として、株主以外の者に対して新株を「特に有利な払込金額」で発行する場合は株主総会の特別決議が必要となる（199条3項、201条1項）。

88 もっとも、上述のように、取締役（または執行役）が株式会社の目的の範囲外の行為その他法令・定款違反の行為をし、またはこれらの行為をするおそれがある場合で、その行為によって当該株式会社に著しい損害が生じるおそれがある場合に、6ヵ月前から引き続き株式を保有している株主は、その取締役等に対して当該行為の差止めを請求することができる（360条1項、2項、422条）。

89 具体的には、配当財産の種類および帳簿価額の総額、株主に対する配当財産の割当てに関する事項、剰余金の配当の効力発生日について、原則として株主総会決議によるものとされている（454条1項）。

90 ただし、最終事業年度にかかる計算書類が法令および定款に従い株式会社の財産および損益の状況を正しく表示しているものとして法務省令で定める要件に該当する場合に限り、そのような定款の定めは効力を有するとされている（459条2項）。

八．財務報告制度

一般に、株式会社による財務報告の目的は、利用者の意思決定に役立つ情報を提供すること（情報提供機能）と、会社を取り巻く利害関係者の利害関係の裁定に役立つこと（利害調整機能またはより広い意味での契約支援機能）の2つに集約されるといわれている⁹¹。

の情報提供機能は、財務報告の利用者として、主に現在および将来の投資家（株主）、債権者等を念頭に置くものである。いうまでもなく、株式会社は市場から資金を集めて事業を行い、利潤を獲得する営利目的の経済主体である⁹²。株式・債券の発行、借入れ等を通じて運営資金を調達するためには、資金提供者が当該会社における将来の成果（将来のキャッシュ・フロー）を予測して現在の企業価値を評価する必要がある⁹³。こうした将来キャッシュ・フローを予測するうえで、企業の直面している状況に関する情報は不可欠であるが、その情報を入手する機会について、投資家と経営者との間には一般に大きな格差がある。こうした情報の非対称性を緩和し、それが生み出す市場の機能障害を解決するために、経営者による私的情報の開示を促進するのがディスクロージャー制度（財務報告）の存在意義であると考えられている⁹⁴。

こうした目的から、企業の財務報告において提供される情報の中で、特に投資の成果を表す利益情報が重要であるとの見方が強い。利益は基本的には過去の成果であるが、企業価値評価の基礎となる将来キャッシュ・フローの予測に広く用いられているからである。そして、利益情報を重視することは、それを生み出した資本と比較した収益性（あるいは効率性）も重視することを意味することを理由に、同時に、資本（純利益を生み出す投資の正味ストック）の情報を重視することも含意していると考えられている⁹⁵。

の利害調整機能あるいはより広い意味としての契約支援機能は、財務報告の利用者として、主に、当該会社に対して私的な契約や公的な規制等を通じて利害関係を有する主体を念頭に置くものである。利害調整機能の典型例としては、商法において伝統的になされてきた配当可能利益の算定がある。すなわち、財務報告には、企業成果の分配をめぐる株主と債権者との間の利害調整を図るという目的があるとされてきた。また、財務報告によって提供される情報は、いわゆる会社経営者のアカウンタビリティの遂行や会社との債務契約、報酬契約等との関係で、企業の業績

91 例えば、川村 [2005] 38頁参照。なお、2004年7月に「基本概念ワーキング・グループ」によって公表された討議資料「財務会計の概念フレームワーク」（以下、「基本概念ワーキング・グループ [2004]」として引用する）では、財務報告の目的を（具体的には「投資家による企業成果の予測と企業価値の評価に役立つような、企業の財務状況の開示」）にあると捉え、の目的（企業関係者の間の私的契約等を通じた利害調整）は、副次的なものとして捉えている。この点に関する詳細および米国基準や国際会計基準における取扱いについては、例えば川村 [2005] を参照。

92 川村 [2005] 34頁参照。

93 斎藤 [2006] 6頁参照。

94 以上につき、基本概念ワーキング・グループ [2004] 2頁参照。

95 以上につき、基本概念ワーキング・グループ [2004] 2頁参照。

を測定するものとして用いられる。これは、企業の業績を評価する主体（例えば株主）が、評価の対象となる活動（例えば経営者行動）を直接観察できないことから、利益等の会計情報を業績の代理変数として用いざるをえないためと考えられる。また、経済学的立場からの説明においてはエージェンシー理論が援用され、アカウントビリティ遂行の過程で行われる会計情報の提供は、エージェンシー・コストの削減に役立つものと捉えられている。具体的には、社債契約に配当制限条項を設ける場合（債務契約）や利益ないし株価に連動する報酬制度を設ける場合（報酬契約）において、会計情報は、当該契約に組み込まれることにより利害関係者と経営者間における種々の契約の効率的な締結・履行に貢献する。財務報告によって提供される情報には、このような「契約支援機能」があるため、エージェンシー・コストの削減に貢献し、企業価値の増大に寄与するという効果があるとされている。さらに、こうした情報は法人課税や自己資本規制、補助金の料金規制等の産業政策にも用いられるが、これも規制や監視コストを削減するためと考えられている。

このように、株式会社の財務報告には、意思決定に有用な情報の提供と、利害関係者における利害調整ないし契約支援という目的があるとされているが、そうした情報の開示につき経営者と投資家等の情報利用者との間に利害の不一致がある場合には、必要とされる情報が経営者によって自発的に開示されるとは限られない。また、たとえ自発の開示がなされるとしても、情報の等質性を確保する最低限のルールが必要である。こうしたことから、株式会社の財務報告に関しては、後述のように、一定の会計基準の策定および強制開示が必要であるとともに、提供された情報が当該会計基準に準拠して作成されているかどうかを第三者がチェックする仕組み（監査制度）が必要とされている⁹⁶。

以上のような点から、株式会社の財務報告は、主に会社法および証券取引法によって次のように規定されている。まず会社法では、株式会社は、法務省令で定めるところにより、各事業年度に関する計算書類および事業報告とこれらの附属明細書を作成しなければならないとされている（435条2項、3項）。これらの書類は、その情報の適正性、信頼性を担保する目的から、作成者以外の者による監査を受けることが要求される。監査を行う主体としては、監査役設置会社では監査役とされている（436条1項）が、大会社においては会計監査人⁹⁷が設置されるため、計算書

96 基本概念ワーキング・グループ [2004] 3~4頁参照。なお、情報の非対称性を緩和するための会計情報や、その内容を規制する会計基準は、市場が効率的であれば不要になるわけではないと考えられている。すなわち、市場の効率性は、提供された情報を市場参加者が正しく理解しているか否か、市場価格はそれを速やかに反映するか否かにかかわる問題であり、何を開示するかという「情報のなかみ」は効率性とは別問題であると考えられている。よって、市場参加者の合理的な行動と効率的市場を前提としても、開示すべき会計情報の内容については、なお会計基準による規制が必要とされる（以上につき、基本概念ワーキング・グループ [2004] 6頁参照）。

97 会社法の制定による商法と商法特例法の一体化に伴い、これまで商法特例法上の制度として位置付けられていた会計監査人は、会社の役員（取締役、監査役等）とともに規律されることになる。もっとも、こうした会社法のもとでも、会計監査人は、会社の機関（役員）とは一線を画した外部監査の担い手としての地位を失うものではないとされている（以上につき、野村修也 [2005] 62頁参照）。

類とその附属明細書については監査役（委員会設置会社では監査委員会）と会計監査人の両方で行い、事業報告とその附属明細書については監査役（同）が単独で行うこととされている（436条2項）。そのうえで、取締役は、監査を受けた計算書類・事業報告を定時株主総会に提出する。その際、事業報告についてはその内容を報告する一方で、計算書類については総会の承認を受ける（438条1～3項）⁹⁸。定時株主総会の終結後、会社は遅滞なく貸借対照表（大会社については貸借対照表および損益計算書）を公告することが要求されている（440条1項）。他方、証券取引法は、証券市場における投資家保護のため、有価証券の公募会社や上場会社等の公開会社に対して情報の開示を要求している。そうした情報の中で会計情報は中心部分を占め、企業会計審議会や企業会計基準委員会が定めた企業会計原則その他の会計基準によって作成されることが求められている。また、貸借対照表等の財務諸表の様式等は「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」（財務諸表等規則）で定められ（証券取引法193条）、財務諸表は公認会計士または監査法人の監査証明を受けなければならないとされている（同193条の2、「財務諸表等の監査証明に関する内閣府令」参照）。なお、証券取引法の適用を受ける公開会社等については、外部監査人による監査を受けたうえで、有価証券報告書を内閣総理大臣に提出することにより、貸借対照表の公告は免除される。

財務報告の具体的な内容としては、上述のような財務報告の目的（情報ニーズ）を満たすために、例えば損益計算書を作成することにより、一会計期間の経営活動を通じて獲得された収益または利益と、そのために要した費用または損失を対応表示し、期間的な経営業績である当期純利益を導出するとともに、その内訳項目および算定プロセスを示すことが要求されている。また、企業が一定時点において所有する資産、負債および資本を表示した貸借対照表を作成し、企業の財政状態を資金の調達源泉と調達された資金の用途という側面から示すことで、企業の支配下にある経済的資源や債務、支払能力、リスク、流動性等を評価するのに資する情報を提供しなければならないとされる。これらの財務諸表は、発生主義に基づいて作成されることによって、一般に現金収支に関する情報よりも業績評価および将来のキャッシュ・フロー等に関する優れた指標を提供しうると考えられている⁹⁹。その一方で、

98 ただし、会計監査人設置会社では、計算書類が法令・定款に従い会社の財産および損益の状況を正しく表示しているものとして法務省令で定める要件に該当する場合（現行では、会計監査人と監査役会の適法意見があり、これを不相当とする監査役の意見の付記がない場合）には、総会の承認を求める必要はなく、取締役会の承認で確定することができることとされている（439条）。この場合、取締役は定時総会に計算書類を提出して、その内容を報告することになる。

99 例えば、現金主義はフローの資金の出入りしか認識されないため、ストックに関する情報が会計情報と有機的に結びついて提供されないという問題がある。また、減価償却費のような発生主義によるコストが把握されないため、将来の財務的コストの認識が不十分となる。さらに、現金主義では、人件費のような経常支出と資本支出の分別がされていないため、例えば業務の効率化を図ろうとしても、経常支出を削減すべきなのか、投資支出を削減すべきなのかが判断できないという問題もあるとされている（以上につき、例えば宮田〔2001〕110頁参照）。

企業の支払能力および資金創造能力の評価や、異なった会計処理の影響を排除して企業の経営成績の比較可能性を高める等の目的から、現金および現金同等物の増減を示すキャッシュ・フロー計算書の作成も要求されている。

二．モニタリング機関

以上のような株式会社の財務にかかわる業務は、取締役会、株主総会、監査役（会）、会計監査人および会計参与という複数の機関からモニタリングを受ける。

まず、取締役会は、業務執行に関する会社の意思決定を行うとともに、代表取締役の選定・解職や、取締役の職務執行を監督する（362条2項）。こうした取締役会の監督機能に資するため、代表取締役は、3ヵ月に1回以上職務執行の状況を取締役に報告することが求められている（363条2項）。他方、株主総会は、取締役の選任権と解任権によって取締役を監督する。これに加え、一定株式数・一定議決権数を有する株主（少数株主権）には、総会の決議や取締役の業務執行を監督是正する権限が認められている¹⁰⁰。株主がこれらの権限を行使するのは会社の機関として行動するものとされている。

また、公開・大会社では、株主総会が監査役を選任し、これが取締役の職務執行を監査する¹⁰¹（328条1項）。監査役の人数は3人以上で、かつ、その半数以上は社外監査役でなければならない（335条3項）。社外監査役とは、過去にその会社または子会社の取締役・会計参与・執行役または支配人その他の使用人となったことがない者をいう（2条16項）。任期は4年であり（336条1項）、独立性を保障する目的から、定款等で任期を短縮することは認められていない。

100 具体的には、6ヵ月前から引き続き株式を有する株主は、会社に代わって取締役等に対する会社の権利を行使し訴訟を提起する権利（株主代表訴訟）が認められている（847条1項本文）。代表訴訟の対象としては、発起人・設立時取締役・設立時監査役・役員等・清算人の責任追及、違法な利益供与がなされた場合の利益供与を受けた者からの利益の返還（120条3項）、不公正価額での株式・新株予約権引受けの場合の出資者からの差額支払い（212条1項、285条1項）とされている。また、これらの株主には、こうした事後的な監督是正権に加え、事前的な監督是正権として、取締役（または執行役）が株式会社目的の範囲外の行為その他法令・定款違反の行為をし、またはこれらの行為をするおそれがある場合で、その行為によって当該株式会社に著しい損害が生じるおそれがある場合に、その取締役等に対して、当該行為の差止めを請求することができる（360条1項、2項、422条1項、2項）。

101 委員会設置会社では、監査役の代わりに監査委員会が設置される。監査委員会は、執行役等の職務の執行の監査および監査報告の作成、株主総会に提出する会計監査人の選任・解任および会計監査人に再任しないことに関する議案の内容を決定する（404条2項）。同委員会は、一般の会社の監査役および監査役会の権限を有するほか、いわゆる妥当性監査の権限も有する。これに応じて、会社法は詳細な規定を設けている（405～407条）。なお、計算書類の作成・監査等についても、一般の会社の監査役・監査役会に代わって監査委員会が決算監査を行う（436条以下）。なお、委員会設置会社における委員会は、それぞれ取締役会決議で選定した委員（取締役でもある）3人以上で組織されるが、各委員会につき、その過半数は社外取締役でなければならない（400条13項）。同じ取締役が複数の委員会メンバーを兼ねることは可能とされている。なお、監査役委員会メンバーは、その会社・子会社の執行役・業務執行取締役、または子会社の会計参与・支配人その他の使用人を兼ねることはできない（同4項）。

監査役の職務と権限は、会計の監査を含む会社の業務全般の監査に及び、監査役の場合、その権限に属する事項は原則として義務でもある。監査とは、業務執行の法令・定款違反または著しい不当性の有無をチェックし指摘することであって、取締役の裁量的判断一般の当否をチェックすることは含まれない。なお、数人の監査役がいる場合であっても、各自が独立して監査権限を行使し、監査役会が置かれる場合であっても、この原則に変わりはない。

監査役は、その職務を行うに際して取締役の職務の執行に関し不正の行為または法令・定款に違反する事実・著しく不当な事実を発見したときは、遅滞なく、これを取締役（取締役会設置会社では取締役会）に報告しなければならない（382条）。また、監査役は、原則として取締役会に出席する義務を負い、必要があると認めるときは、意見を述べなければならない（383条1項本文）。さらに、監査役は、取締役が株主総会に提出しようとする議案・書類その他法務省令で定めるものを調査する義務を負い、法令・定款違反または著しく不当な事項があると認めるときは、その調査の結果を株主総会に報告する義務を負う（384条）。加えて、監査役は、取締役が会社の目的の範囲外の行為その他法令・定款違反の行為をし、またはこれらの行為をするおそれがある場合で、その行為によって会社に著しい損害が生じるおそれがあるときは、その取締役に対し、当該行為の差止めを請求することができる（385条1項）。なお、公開・大会社では、監査役全員が監査役会を構成し、これが監査権限の一部を担当する（328条1項）。監査役会は、すべての監査役によって組織され、監査報告書の作成、常勤の監査役の選定および解職、監査の方針、監査役設置会社の業務および財産の状況の調査方法その他の監査役の職務執行に関する事項の決定を行う（390条1項、2項）。

以上に加えて、公開・大会社では、会計監査人が設置され、これによって計算書類等の監査（会計監査）¹⁰²が行われる（327条5項、328条2項）。その人数の制限はなく、任期は1年とされている（再任可能：338条1項、2項）。会計監査人の選任・

102 会計監査についていえば、会社法による監査役・監査役会の監査は株主と会社債権者のためのものに対して、証券取引法による公認会計士または監査法人の監査は投資者保護のためのものとされている。このように、両者の目的は若干異なるが、機能面では重なり合うため、1974年制定の商法特例法では、大会社では公認会計士または監査法人を会計監査人に選任して決算の監査を行わせることとされた。すなわち、証券取引法の監査は株主総会で承認され確定した財務諸表を対象として行われる事後監査であるのに対して、商法特例法による会計監査人の監査は、株主総会に提出される計算書類を対象として行われる事前監査とし、その監査報告書は、株主が定時総会で決算承認決議を行う際の資料として、総会の招集通知に添付して株主に送付することとされた。1981年改正では、貸借対照表・損益計算書については、会計監査人と監査役の適法意見があれば取締役会の承認限りで確定することができるとし、両者の適法意見が得られないと原則に戻って総会の承認を必要とすることとされた。実際問題としては、適法意見が得られないまま総会の承認を求めるということは異常なことである。したがって、以前は公認会計士・監査法人や監査役の意見がどうであろうと決算の確定手続には無関係であったのに対して、現行法のもとでは、これらの監査意見が決算の確定を左右するため、取締役は当然これを重視しないわけにはいかず、会計監査人と監査役の監査が会社の経理の健全化に資することが期待されている（以上につき、神田 [2005b] 192～193頁参照）。

解任権は、株主総会が有する（329条1項、339条1項）。会計監査人の権限・義務は、その範囲が会計監査に限定されることを除けば、監査役とほぼ同じである。

さらに、任意機関として、会計参与の設置が可能とされている（326条2項）。会計参与は、取締役¹⁰³と共同して、計算書類等を作成する者であり、その設置は会社の任意とされている。会計参与は、公認会計士・監査法人または税理士・税理士法人でなければならない（333条1項）。人数の制限はなく、任期は取締役と同じである（334条1項）。会計参与は、計算書類等を作成する場合には、法務省令の定めるところにより、会計参与報告を作成しなければならない（374条1項後段）。そのために、会計参与は、いつでも、会計帳簿またはこれに関する資料の閲覧および謄写をし、取締役および支配人その他の使用人に対して会計に関する報告を求めることができる（374条2項、6項）。さらに、会計参与は、その職務を行うに際して取締役の職務の執行に関し不正の行為または法令・定款に違反する重大な事実があることを発見したときは、遅滞なく、これを株主（監査役設置会社においては監査役、監査役会設置会社においては監査役会、委員会設置会社においては監査委員会）に報告しなければならないとされている（375条）。

（2）中央政府

イ．意思決定・執行機関¹⁰⁴

中央政府において、その活動内容は、基本的には主権者である国民の代表によって構成される国会において立法というかたちで決定され、内閣およびその指揮監督下にある行政機関¹⁰⁵（以下、これらをまとめて「行政府」という）によって執行される。

内閣は、国会の指名に基づいて任命された内閣総理大臣を首長とし、内閣総理大臣およびそれによって任命された国務大臣をもって構成される（憲法66条1項、67条1項、68条1項、内閣法2条）。省庁等の行政機関は、こうした内閣の統轄のもとに、それぞれの行政事務を遂行することとされている（国家行政組織法2条等）。

103 委員会設置会社では、取締役・執行役である。

104 ここでの記述は、主に塩野〔2001〕、藤田〔2005〕を参照している。

105 「行政機関」とは、行政法上、一般に、行政主体が権利を行使し、義務を履行するために、一定の権限と責務を与えられた1つの法的地位をいうとされている。これには、当該法的地位に1人が就く場合（大臣、事務次官、税務署長等）と、複数の人によって構成される合議体そのものにそうした権限と責務が与えられている場合（内閣、公正取引委員会等）がある。さらに、行政機関には、法令によってどのような任務を与えられ、どのような行為をするかによって、行政庁と補助機関に区分される。行政庁とは、自らの名で、しかし行政主体のために意思決定をし、対外的にこれを表示する権限を法令上与えられている行政機関をいい、補助機関とは、こうした行政庁の任務を補助し、また現実に執行する行政機関をいうとされている。もっとも、こうした理論上の行政機関の定義と、実際の制定法上の行政機関の定義とは、必ずしも一致していない。よって、本稿では、さしあたり、行政機関とは、特に断りのない限り、国家行政組織法上で定義されているところの省庁および委員会を指すものとする。

内閣は、その職務を執行するに当たり、国会の定めたルール（法律）に従わなければならない¹⁰⁶、その指揮監督下にある省庁は、これらの法律のほか、閣議決定に従わなければならない。もっとも、法律や閣議決定では、行政活動の大枠のみを定め、具体的な行動については、内閣や行政機関が自らの判断で機動的に行動できる余地を与えている場合が多い。このような裁量権に基づいて行政府が自らの政策的・行政的判断による行為は「（自由）裁量行為」と呼ばれている¹⁰⁷。ただ、その場合であっても、裁量権の限界を越えた行為や裁量権を濫用した行為がなされた場合には、違法行為として、行政訴訟（裁判審査）の対象となる。

さらに、法律では大枠のみを定め、具体的な内容については、「命令」というかたちで、行政府によって策定される場合もある（行政立法）。命令には、内閣が定める「政令」（憲法73条6項）、内閣府の長としての内閣総理大臣が定める「内閣府令」（内閣府設置法7条3項）、各省の大臣が定める「省令」（国家行政組織法12条1項）、各委員会ならびに各庁長官が定める「規則」（同13条1項）等がある。また、各大臣、各委員会および各庁長官がその機関の所掌事務について公示するために用いる「告示」、これらの機関がその機関の所掌事務について命令（下命）または示達するために所管の諸機関および職員に対して発する「訓令・通達」という形式が、国家行政組織法によって定められている（同法14条2項）。これらの行政立法には、私人の権利義務に直接変動をもたらす効果をもつ「法規命令」と、それ以外の「行政規則」がある。例えば、「訓令・通達」は上級機関による指揮監督権の行使であり、行政規則に分類される。よって、訓令等を受けた職員がそれに従わない場合、その職員は、当該訓令等が明らかに違法である場合等を除いて職務上の義務違反を問われるものの、当該行為は私人との関係では違法とならない。

ロ．資金調達・配分方法¹⁰⁸

中央政府の活動は、主に租税を財源とし、不足する場合には国債発行によって賄われる。租税とは、政府が強制的に直接的な反対給付なしに民間部門から徴収するものであり、国民の代表者で構成される国会の定めた法律に基づいて賦課されることが要求されている（憲法84条：財政民主主義あるいは租税法律主義）。他方、国

106 より具体的には、行政活動には、「行政は現に存在している法律の定めに従って行われてはならない」という原則（「法律の優位の原則」）と、「行政活動は、それが行われるためには、法律の根拠を必要とする」という原則（「法律の留保の原則」）が適用される。このうち、の原則は、すべての行政活動に適用されると考えられている。他方、の原則は、租税法律主義（憲法84条）に典型的にみることができ、その適用範囲については、行政法学上、議論のあるところとされている。すなわち、「法律の留保の原則」については、行政法学上、およそ行政機関のあらゆる行動に適用されるのか（全部留保理論）、行政の相手方である私人に対して不利益な効果をもつ行政活動についてのみ適用されるのか（侵害留保説）という議論がある。

107 逆に、法律が行政機関に政策的・行政的判断の余地を与えず、厳格に拘束している場合になされる行為は「羈束行為」と呼ばれる。もっとも、ある行為が「裁量行為」か「羈束行為」かは明確でない場合も多いとされている。

108 ここでの記述は、主に、水谷・古川・内野〔2002〕、大川ほか〔2004〕、木下〔2005〕によっている。

債発行についても、法律上の根拠が必要とされる。この点、財政法4条1項では、国の歳出財源としての公債発行や借入金を禁じている。しかしながら、同項但書において、「公共事業費、出資金及び貸付金の財源については、国会の議決を経た金額の範囲内で、公債を発行し又は借入金をなすことができる」と定められていることを根拠に、いわゆる建設国債が発行されている。また、財政運営に必要な財源確保（財政赤字の補填）を目的とした特例国債（いわゆる赤字国債）は、財政法上、禁止されているものの、各年度ごとに特例法を制定することにより発行されている。なお、償還期限を迎えた国債の償還財源として新規に発行される借換債については、国債整理基金特別会計法によって認められている。

こうして獲得した資金を基に、中央政府が法律に定められた政府活動のうち、当年度において、どのような事業にどれだけのリソースを配分するかは、予算編成過程を通じて決定される。予算とは、一定期間（会計年度：通常1年間）に政府が行う収入と支出に関する予定計画表をいう。そして、政府活動による財・サービスの供給は、直接・間接的に貨幣に裏付けられた経済活動が伴うことから、行政府における意思決定は予算編成過程を通じて行われるということが可能とされている¹⁰⁹。

予算は、内閣において作成され、国会の議決を経て成立する（憲法73条5号、86条）。より具体的には、次のようにして編成される。まず毎年5～6月頃に各省庁で次年度予算の見積りがなされ、財務省主計局に提出される。これを受けて財務省は、政府の経済見通しと経済運営の基本的態度、予算編成の基本方針等に従って、各省庁の概算要求を検討したうえで、12月20日頃に財務省原案（査定案）を作成する。査定案は閣議を経て各省庁に内示される。この原案を基に、各省庁と細部にわたって予算の復活折衝が行われた後、閣議に提出され、その承認を得て予算の政府案が決定される（12月下旬頃）。政府案は、内閣により国会に提出され、衆議院および参議院の予算委員会において順次審議・議決される。その過程では、国民の意見を広く聴くための公聴会も開かれる。このように、政府活動の基礎となる予算は国会の審議を通じて定められるとすることにより、政府活動の全般にわたって国民のコントロールを及ぼすことが可能となり、財政民主主義につながると考えられている。

こうして予算が成立すると、内閣は、国会の議決に従い、執行命令として各省庁の長に予算（歳入歳出予算、継続費、国庫負担行為等）を配賦する。予算が配賦されると、各省庁は定められた金額を受け取り、支出を行う。予算の執行に当たり、各省庁の長は、公共事業等の経費について一会計年度の支出負担行為実施計画と四

109 例えば、山本 [2003] 118頁、中里 [2005] 202～203頁を参照。なお、予算の機能としては、おおよそ統制機能、管理機能、計画機能の3つに分けることが可能とされている（水谷・古川・内野 [2002] 27頁参照）。統制機能とは、意思決定の主体である国民の権能のもとで、行政府が事業を具体的に実行していくに当たり、法律に等しい拘束力によって予算の枠組みを守らなければならないという機能とされる。管理機能とは、行政活動による予算が具体化されていく過程で、収支に不正がなく適正に使われているか否かについて、国民の意思を代表する国会が予算をコントロールして、行政府の財政収支が効率的になるよう監督する機能とされる。そして、計画機能とは、財政全体の将来の計画、すなわち長期的な所得再分配や景気調整を遂行するための機能とされている。

半期ごとの支払計画を作成し、財務大臣の承認を受けなければならない。ここで、歳入予算は単なる見込み額にすぎず、税法等の法律や契約に従って適正に収納されていれば、当初の予算と実際の収入とが必ずしも一致していなくても問題はないとされる。これに対して、歳出予算は、支出目的や金額に拘束され、予算額以上の支出は認められないとされている。

八．財務報告制度

会計年度が終わり、予算の執行が完結すると、各省庁の長は、その所掌する歳入および歳出決算報告書と国の債務に関する計算書を作成して、翌年度の7月31日までに財務大臣に送付しなければならないとされている。財務大臣は、この資料に基づいて歳入歳出予算と同一区分による歳入決算明細書を作成し、さらに歳入歳出決算書を作成する。当該決算は、閣議決定を経たうえで、各省庁の決算報告書を添えて、翌年度の11月30日までに会計検査院に送付される¹¹⁰。会計検査院は、内閣に対する専門の独立機関（憲法90条2項、会計検査院法1条）として、支出が予算通りに行われたか（いわゆる正確性・合規性）、および、予算の執行が無駄なく適正に行われたかどうか（いわゆる経済性・効率性・有効性）について検査を行う¹¹¹。そのうえで、検査報告書を作成し、内閣に返却する。内閣は、決算書に当該検査報告書を添えて国会に提出し、その審議を受けなければならないとされている（憲法90条）。もっとも、決算については国会の決議までは必要とされていない。よって、予算の執行に不法・不適切な処置があった場合、内閣の政治的責任が問われることはあっても、決算自体の効果が法律的に否定されることはない。なお、決算の結果、歳入歳出について剰余金が生じた場合は、その翌年度の歳入に繰り入れられるほか、一部公債の償還財源に充てられる場合もある。逆に、年度中に歳入不足が予想される場合には補正予算で対処されるものの、年度末ないし年度経過後に明らかになった場合は、決算調整資金から一般会計へ財源を組み入れることで処理されている。

こうした歳入歳出決算書は、どの項目にどれだけの予算が割り当てられており、最終的な支出が当該予算と比較して適切になされたかどうかに関する情報を提供することが可能とされている。その一方で、単式簿記および現金主義によって作成されるため、発生主義会計に基づいて作成される株式会社の財務諸表（企業会計）と異なり、ストックとしての国の資産・負債に関する情報や当該年度に費用認識すべき行政コスト等に関する情報が提供されないという問題点がある。

こうした中、最近では、国際的にみても、政府部門における業務・組織運営の適正化・効率化や政策運営のアカウンタビリティ向上等を目的とした政府の会計改革が活発化している。特に、アングロサクソン諸国を中心に、ニュー・パブリック・マネジメント（NPM: new public management）という考え方が台頭し、これに基づ

110 最近では、決算作成の促進と早期提出による財政監督上の効果を確保するため、実際の提出時期は早まっている。

111 会計検査院検査の詳細については、例えば東 [2005] 77～78頁参照。

く政府改革を行うための基盤あるいは重要なサブシステムの1つとして会計を捉えることの必要性が主張されている。NPMとは、端的に言えば公的部門に民間部門のマネジメント方法を導入しようという考え方や、公共サービスの供与にインセンティブの仕組みを導入しようという考え方を柱とする公共管理の思想とされる¹¹²。より具体的には、投入・手続志向から成果志向へ、統治客体としての国民との関係から顧客としての国民との関係へ、階層的な指揮・命令系統を重視する官僚制から市場原理を重視する制度へ、集権的管理から分権的管理へという行政転換を意味するとされている¹¹³。そして、こうした思想に基づく政府改革を行うための基盤あるいは重要なサブシステムの1つとして、政府における発生主義会計の導入が必要との見方が強まっている¹¹⁴。この考え方のもとでは、政府における財務報告の目的として、上述の歳入歳出計算書にみられるような予算準拠性に加え、「財務報告利用者による公的部門（政府）の説明責任の遂行状況の評価に資する情報の提供」、および「財務報告利用者の合理的意思決定に役立つ情報の提供」という観点から説明されることが多い。

このような動きを受けて、わが国でも、1990年代後半から、政府の財務報告につき、企業会計の考え方をとり入れる方向での改革が進められている。具体的には、国の財政情報をよりわかりやすく国民に説明する目的から、2000年10月、当時の大蔵省によって設置された「財政事情の説明手法に関する勉強会」の参加者によって、発生主義等の企業会計手法を一部採用した「国の貸借対照表作成の基本的考え方」が作成された。これに基づいて、1998年度決算から、一般会計および特別会計を連結した国の貸借対照表が作成・公表されている¹¹⁵。また、例えば、2003年6月には、財政制度等審議会から「公会計に関する基本的考え方」が公表され、政府の財務報告の目的は、議会による財政活動の民主的統制、財政状況等に関する情報開示と説明責任の履行、財政活動効率化・適正化のための財務情報の提供にあるという考え方が示された。これと同時に、財政制度等審議会により、特別会計の財務内容の透明性の確保等を図る目的から、発生主義等の企業会計手法を一部活用した「新たな財務書類の作成基準」が公表された。同基準に基づいて、1999年度決算分より、すべての特別会計において貸借対照表、業務費用・財源計算書、区分別収支計算書が作成・公表されている。さらに、2004年6月には、上記「公会計に関する基本的な考え方」において「行政府の基本単位であり、予算執行の単位であるとともに行政評価の主体である省庁単位で財務書類を作成すべき」との考えが示されたことを受けて、発生主義等の企業会計手法を一部採用した「省庁別財務書類の作成基準」、「一般会計省庁別財務書類の作成基準」および「特別会計財務書類の作成基

112 宮川 [2002] 12頁参照。

113 山本 [2003] 114頁参照。

114 NPMに基づく政府改革において発生主義会計の導入が必要とされることについて、例えば山本 [1999, 2003]、桜内 [2004]、水田 [2005] を参照。

115 さらに、2000年度版からは、特殊法人等を連結した国の連結貸借対照表も作成・公表されている。

準」が公表された¹¹⁶。そして、これに基づいた財務書類（貸借対照表、業務費用計算書、資産・負債差額増減計算書、区分別収支計算書等）が2002年度決算分より作成・公表されている¹¹⁷。

もっとも、これらの財務書類の作成・公表は、法律上、要求されるものではなく、また、外部監査人による監査も義務付けられていない。さらに、これらの財務書類の情報を財政や政府活動の効率化・適正化に活用していくためには、予算編成に組み込まれることが不可欠であると考えられているものの¹¹⁸、そうした連携は、現時点では図られていない。

二．モニタリング機関

以上のような財務にかかわる行政府の業務は、上述のように、立法および予算審議を通じて国会のモニタリングを受けるほか、その予算執行の状況に関して、内閣および国会から独立した第三者機関である会計検査院のモニタリングを受ける。

これに加えて、財務省は、健全な財政の確保等を任務とし（財務省設置法3条）これを達成するため、国の予算の執行状況について実地監査等を行うこととされている（同4条8号）。具体的には財務大臣は予算執行の適正を期するため、各省庁に対して、収支の実績または見込みについて報告を求めたり、予算の執行状況について実地監査を行ったり、必要に応じて閣議決定を経たうえで予算の執行について必要な指示を行うことができるとされている（会計法46条1項）。また、財務大臣は、国有財産等の資産管理の適正を期するために必要があると認めるときは、各省庁に対して、当該資産の管理状況に関する報告を求めたり、実地監査を行ったり、または、閣議決定を経たうえで必要な措置を求めることができる（国の債権の管理等に関する法律9条2項、物品管理法12条2項、国有財産法10条1～3項）。このような権限に基づいて、財務省は2002年4月に主計局に予算執行評価会議を設置し、予算執行調査を行っている。この予算執行調査では、主計局の予算査定担当者が、次年度以降の予算編成に向けた問題意識等から事業を選定して、それぞれの現場に赴き、当該事業の効果の発現状況、費用対効果等について調査を行い、その結果を翌年度の予算編成に反映させているとされている¹¹⁹。

このほか、各省庁は、当該省庁の組織令等に基づいて内部監査を実施する機関を設置し、それぞれの省庁における会計経理や業務の実施状況について監査を行っている。この監査は、会計監査と業務監査に分けられ、通常、異なる機関が別個に実施している。内部監査機関の組織上の形態は、それぞれが属する省庁の業務の内容、組織の規模等によって異なっているとされている。具体的には、会計課、総務課

116 これによって、前述の「新たな特別会計財務書類の作成基準」は「特別会計財務書類の作成基準」に組み込まれた。

117 わが国における政府会計改革の詳細については、例えば東 [2005] 82頁以下を参照。

118 この点については、例えば田中 [2005]、中里 [2005]、水田 [2005]、山本 [2005] を参照。

119 以上、財務省による予算執行に関する統制については、東 [2005] 74～75頁を参照。

等の会計または業務を総括する課から独立して監査を専門に行う課または室が設置されている場合、会計または業務を統括する課の中に監査を専門に行う室等が設置されている場合、会計または業務を統括する課の中に監査を兼務する室等が設置されている場合があるとされている¹²⁰。

また、2001年6月には、「行政機関が行う政策の評価に関する法律」(政策評価法)が制定され、政策評価制度が創設された(同法は2002年4月から施行されている)。これにより、各省庁は、その所掌する政策の効果を適時に把握し、政策の必要性・効率性・有効性等の観点から自己評価を行うとともに、その評価結果を当該政策に適切に反映させることが要求される。各省庁の評価結果は、毎年度、「政策評価等の実施状況及びこれらの結果の政策への反映状況に関する報告」としてまとめられ、国会に報告される。なお、各省庁の政策評価は、政策評価法に基づいて2001年12月に閣議決定された「政策評価に関する基本方針」によって、事業評価、実績評価、総合評価という方式を用いることとされている¹²¹。

さらに、政府の活動については、総務省による行政評価制度が設けられている。すなわち、総務省は、行政の総合的かつ効率的な実施を確保すること等を任務とし(総務省設置法3条)この任務を遂行するために、総務大臣は総務省設置法の規定に基づいて各省庁の業務の実施状況について評価および監視を行うこととされている(同4条18号)。具体的には、総務大臣は、行政評価等を行うため、各省庁に対して、必要な範囲で資料請求、業務の実地調査、または必要があると認めるときは勧告ができるとされている(同6条1項、2項)。また、総務大臣は、行政評価等の結果、行政運営の改善を図るため特に必要があると認めるときは、内閣総理大臣に対して、関係省庁の長に当該行政運営の改善について指示するよう意見を述べることとされている(同6条7項)。こうして、行政評価等の結果が、内閣の首長である内閣総理大臣の指揮監督権を通じて各省庁の行政運営に反映されるような仕組みが設けられている¹²²。

(3) 地方公共団体¹²³

イ．意思決定・執行機関¹²⁴

地方公共団体による行政活動も、基本的には中央政府の場合と同様、主権者とされる住民によって選出された議員により構成される議会がその内容を議決し、長

120 以上につき、東[2005]76頁参照。また、各省庁の会計監査の実施体制、実施状況および会計監査の有効性を高めるための方策につき、会計検査院2001年度決算検査報告「国の機関が内部監査として実施する会計監査の状況について(15省庁等)」を参照。

121 こうした政策評価制度は、会計測定の限界を踏まえた措置と位置付けるのが妥当と考えられている(例えば山本[2003]126頁参照)。

122 以上、総務省による行政評価等については、東[2005]75頁参照。

123 本稿では、便宜上、地方公共団体として、主に都道府県を念頭に置いている。もっとも、ここでの記述は、その他の地方公共団体についても、概ね当てはめることが可能である。

124 ここでの記述は、主に、塩野[2001]、藤田[2005]を参照している。

(知事)およびその指揮監督下にある補助機関(以下、あわせて「執行機関」という)によって実施される。もっとも、中央政府の場合と比べると、議事機関としての議会および執行機関の長である知事の権限は、主に次の点で異なっている。

第1に、地方公共団体の行政事務には国が大きく関与しており、地方公共団体においては意思決定できない、あるいは、それ単独の意思決定では完結しない事務が多く存在している。すなわち、地方公共団体の事務には、各地方公共団体が自主的に決定可能である自治事務(地方自治法2条8項¹²⁵)のほか、国が本来果たすべき役割に関するものであって、国においてその適正な処理を特に確保する必要があるものとして法令で定められる法定受託事務(2条9項1号)がある。法定受託事務は、国(国会)レベルで定められるものであり、最終的な権限は国に帰属している。また、本来的に地方公共団体の事務である自治事務にしても、国が法令によって事務の実施を地方公共団体に義務付け、全国画一的に行政を行うことも可能とされている。さらに、後述のように、地方公共団体の実施する事務の経費は、国からの財源移転に大きく依存している。もっとも、2000年4月の「地方分権一括法」施行により、地方公共団体が国の指示通りに執行せざるをえないとされていた「機関委任事務」が廃止されたり、地方公共団体に対する国の関与を法令に基づく関与に限定するとともに、国の関与に不服のある場合に地方公共団体が提訴できる「国地方係争処理委員会」が新設される等、地方分権の強化が進められている。また、2005年12月に地方制度調査会より出された「地方の自主性・自律性の拡大及び地方議会のあり方に関する答申」(以下、「地方制度調査会答申」という)においては、法令・制度における地方の自由度の拡大と機能の充実が提言されている。

第2に、議会は、条例の制定・改廃、予算・決算の決定のように、中央政府と同様の事項につき議決するほか、契約の締結、財産の交換、信託、財産の取得・処分等のように、国会についてはみられない個別事項についても議決することとされている(96条1項)。このように、議会は、当該地方公共団体の重要な案件に関する審議議決機関として位置付けられており、その中には立法事項のほか、行政的意思決定も含まれるとされている。なお、議会の議決事項として地方自治法96条1項に掲げられている事項は限定列举とされているが、法定受託事務を除き、条例でこれら以外の議決事項を定めることも可能とされている(96条2項)。

第3に、知事には、議会の議決につき異議がある場合に、これを拒否する(再議に付す)権利(一般的拒否権)が認められている(176条1項)。また、越権・違法な議決があったとき、歳出に比べて歳入が不足する予算の決議があったとき、義務的経費について議会がこれに反する議決をしたとき、非常災害等のための経費について議会がこれに反する議決をしたときには、知事は拒否権を行使しなければならない、あるいはすることができるとされている(特別拒否権)。もっとも、これらの拒否権は必ずしも万能ではなく、例えば一般的拒否権については、知事が

125 以下、本章における条文番号は、特に断りのない限り、地方自治法のもの指す。

この権限を行使したときでも、さらに議会の3分の2の多数によって可決された場合には確定するとされている（同2項）。また、特別拒否権のうち、についても、議会が従前の議決を維持するとそれで確定するほか、については、再議後の議決も同じ場合には、知事はこれを不信任議決とみなすことができるにすぎないとされている。なお、地方公共団体においては、知事も住民によって直接選出される（憲法93条2項）。もっとも、その解任は、議会による不信任決議（178条）によってのみ可能であり、住民による直接の解任権はない。

ロ．資金調達・配分方法¹²⁶

地方公共団体においても、中央政府と同様、その活動に必要な資金は、法令または条例に基づき、課税¹²⁷および公債（地方債）の発行によって賄うことが認められている（223条、230条1項）。

もっとも、地方公共団体における資金調達の大きな特徴として、国からの財源の移転がある。その中心は地方交付税と国庫支出金であり、前者は使途の自由な移転財源であるのに対して、国庫支出金は使途を定めて交付される補助負担金である。このほか、地方特例交付金（国の政策によって生じる地方財源の減少を補填するための交付金であり、例えば景気対策税による地方税の減収補填を目的としたもの等）、地方譲与税¹²⁸、さらには直接の財源移転とはいえないものの、政府資金による地方債の引受け¹²⁹等も含めると、地方公共団体の歳入に占める国からの財源支出の割合は少なくないとされている。

このようにして調達された資金は、中央政府の場合と同様に、予算によって各行政事務に配分される（210条）。予算の編成過程も、概ね中央政府の場合と同様である。すなわち、予算編成権は地方公共団体の知事に属するとされ（211条12項）、まず知事によって予算編成方針が決定される。これを受けて、各事業担当部署において予算見積書が作成され、財政担当部署に提出される。財政担当部署による査定結果を基に知事が査定を行い、各事業担当部署への内示および復活折衝を経た後、予算書が議会に提出され、審議・議決されて成立する。

もっとも、地方公共団体の予算編成においては、主に次の点で中央政府の場合とは異なっている。第1に、地方公共団体の予算の場合、必ずしも議会や行政、そして地域住民との関係のみによって予算が規定されるわけではないとされている。

126 ここでの記述は、主に、大川ほか〔2004〕、和田・星野・青木〔2004〕、木下〔2005〕によっている。

127 個々の税目については、地方税法に総括的規定があり、具体的な課税は、同法に基づいたそれぞれの地方公共団体の条例によって行われる（大川ほか〔2004〕58～59頁参照）。

128 地方譲与税は、本来的には地方の税源であるが、国が地方に代わって課税・徴税し、税収を一定の基準に従って地方公共団体間に配分するものをいう。本来的には地方税であるため、厳密な意味では国からの財源移転とはいえず、国の一般会計歳出には計上されない（国の予算を経由しないで「国税収納整理基金」から交付税特別会計に直接繰り入れられる）が、地方公共団体自らが課税・徴税するものではないという意味で、国からの財源移転の1つとして捉えうる（和田・星野・青木〔2004〕16～17頁参照）。

129 地方債の約半分は、国が操作する「政府資金」と「公営企業金融公庫」によって引き受けられている。

上述のように、地方財政は国の財政と密接な関係をもっており、予算においても両者は無関係ではない。地方財政法においても、国と地方公共団体との財政秩序の確立が規定されている。また、課税や地方債発行の自主性についても、国との協議を通じた同意を必要とするとされており、地方公共団体単独では決めることができない。さらに、わが国の地方財政は、歳入面で国からの移転財源に依存しており、また歳出についても国によって決められた事務事業をいわば出先機関として引き受けている側面がある（例えば法定受託事務の存在）。このように、地方公共団体の財政運営は、国の財政運営方針と不可分の関係にあり、予算についても国の運営方針を無視できない構造になっている。

第2に、予算審議の過程において、議会に対する知事の優越的地位が保証されている等、議会による統制という側面が中央政府の場合よりも制約されている。すなわち、予算の議決において、議会には減額議決や増額修正が認められてはいるものの、そうした修正は知事の予算編成権を侵害しないこととされており、狭い範囲に限定されている。さらに、上述のように、議会が議決した予算について執行できないものがあると知事が判断する場合には、知事は再審を議会に付すことができる¹³⁰。また、国の法令や地方公共団体に義務付けられている経費を議会が削減または減額し、知事が審議のやり直しを求めても議会がなお同一の議決をした場合、知事は議会の議決に左右されることなく、その経費を当初の原案通り支出できるとされている（原案執行予算）。さらに、地方公共団体の予算は、地方交付税や国庫支出金のように国の方針が固まらなると決められないものが少なくないことも影響して、予算に関する議会での審議は、期間が短い。加えて、予算の執行段階においても、知事による弾力的運用が認められる場合がある。例えば、議会を招集して補正予算を策定する時間がない場合や議会が議決すべき案件を議決しない場合、知事には予算の専決処分権が認められている。

こうして成立した予算の執行については、中央政府の場合とほぼ同様である。すなわち、まず知事により、各事業担当部署に対して支出負担行為の内容と限度額が示され、この限度額を超えない範囲で、事業担当部署が財政担当部署に対して歳出予算所要見積書を四半期ごとに提出する。これに基づいて財政担当部署が調整を行い、四半期ごとに予算が配賦されることとなっている。

八．財務報告制度

3月31日に会計年度が終了すると、5月31日までの出納整理期間中に決算調整が行われる。その後3ヵ月以内に出納長ないし収入役¹³¹が決算を作成し、首長に提出する。知事はこれを監査委員（後述）の審査（決算審査）に付したうえで、議会の認

130 もっとも、こうした知事の権限が万能でないことは、前述のとおりである。

131 前述の「地方制度調査会答申」では、出納事務の電算化等が進む中で、出納長・収入役が本来の職務である会計事務とは直接関係のない事務を担当している実態が見受けられること等を踏まえて、現行の出納長・収入役の制度を廃止し、各地方公共団体が自らの判断で適切なトップマネジメント体制を構築できるようにすることが提言されている。

定を受けなければならないとされている（223条2項、3項）。そのうえで、総務大臣に報告し、かつ住民に対して要領を公表する（同6項）。このように、地方公共団体においても、議会は決算を議決するのではなく、認定にとどまっており、仮に決算に問題があったとしても、知事の政治的・道義的責任が追及されるにすぎないとされている。なお、決算上、剰余金が生じた場合、条例で定めるほかは翌年度の歳入に繰り入れられる（233条の2）。

地方公共団体においても、中央政府の場合と同様の目的から、発生主義会計の導入等にみられる会計制度改革が進められている。こうした改革は、当初、各自治体の自主的な試みとして実施されていたが、2000年3月に総務省より「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書」が公表され、普通会計を対象とした「バランスシート」作成のためのマニュアルが示された。次いで、2001年3月には、普通会計を対象とした「行政コスト計算書」と、普通会計と公営事業会計を対象とした「各地方公共団体全体のバランスシート」の作成手法が示された。これらに現金収支を活動別に表示した資金収支計算書をあわせたものが、自治体の財務諸表とされている。もっとも、これらの財務諸表の作成は、法律上義務付けられているわけではない。また、作成する場合でも、上述した総務省のマニュアルに従う必要はなく、地方公共団体独自の方式に基づいて作成することも可能である¹³²。さらに、後述の外部監査の対象に含めることも必ずしも要求されていない。

二．モニタリング機関

以上のような財務にかかわる執行機関の業務は、中央政府の場合と同様に、条例の制定や予算編成を通じて議会のコントロールを受けるほか、監査委員によってモニタリングされている¹³³。監査委員は、地方公共団体において必置機関とされ、知事によって選任される（185条の5、196条1項）。組織面からみると、監査委員は行政組織の内部に含められるものであり、行政組織から完全に独立した組織ではないとの見方もある¹³⁴。もっとも、監査委員の選任および罷免に当たっては議会の同意が必要とされるほか（196条1項、197条の2・1項）、身分保障があり（197条の2・1項）、職務上は知事と対等の立場において監査を実施する機関として捉えられている。その人数は、地方公共団体の人口等に応じて、2～4人とされている¹³⁵。独任制の執行機関ではあるものの、監査結果に関する報告の決定には合議が求められてい

132 もっとも、2004年3月現在、例えば都道府県47団体のうち、「バランスシート」については47団体が、「行政コスト計算書」については45団体が、「各地方公共団体全体のバランスシート」については31団体が、それぞれ採用しているとされている（東〔2005〕108頁参照）。

133 地方公共団体における監査委員監査については、例えば原〔2002〕、徳江〔2005〕が詳しい。

134 例えば、徳江〔2005〕193頁参照。

135 ちなみに、前述の「地方制度調査会答申」では、監査委員の権限、組織、運営等の基本的事項については法律で定めることが必要である一方で、その人数については、監査委員の職責を踏まえると法律で一律に定める必要は必ずしもなく、地方公共団体の実情に応じて監査機能の充実を図る観点から、条例でその人数を増加しうるとすべきことが提言されている。

る等、実質的には合議制の監査委員会として運営されているといわれている¹³⁶。

監査委員は、先述の決算についてなされる審査（決算審査）とは別に、地方公共団体の財務に関する事務の執行（財務監査）および経営にかかわる事業の管理について監査を行う（199条1項）。財務監査は、毎会計年度少なくとも1回以上期日を定めて行わなければならないとされている（199条4項）。これを定期監査または定例監査という。さらに、監査委員は、必要があると認めるときは、いつでも財務監査が可能とされている（199条5号）。これを随時監査という。なお、財務監査は、財務に関する事務（財務事務）の執行について監査するものとされ、執行以前の予算の編成事務等は含まれない。財務事務とは、地方自治法の「財務」の章に規定されている収入、支出、契約、財産管理等の事務をいうが、財務監査の実施に当たって必要であれば、その原因となった行政事務（いわゆる先行行政事務）についても監査可能と考えられている。

こうした財務監査に加え、監査委員は、必要があると認めるときは、地方公共団体の事務の執行についても監査することができるとされている（同199条2項）。これを行政監査といい、1991年の地方自治法の改正によって導入された。その方法や対象については明確に定められていないものの、現在行われている行政監査の方法としては、上述の定期監査にあわせて実施される場合と、定期監査とは別に実施される場合があるとされている。また、行政監査の対象は、一般行政事務そのものとされている。もっとも、一般行政事務の大部分は財務事務を伴ういわゆる先行行政事務であることから、その適法性については、決算審査において、財務事務の適法性を監査したことで実施されており、行政監査において、あらためて当該行政事務の適法性を監査することは実際上できないと考えられている。そこで、行政監査においては、行政事務の経済性・効率性・有効性の監査に徹することになると考えられている¹³⁷。

このほか、監査委員は、住民、議会、知事等から要求がある場合には、監査することが求められる。具体的には、住民の直接請求に基づく監査（75条）、住民監査請求に基づく監査（242条）、議会の請求に基づく監査（98条）、採択した請願に関する議会の請求に基づく監査（125条）、知事の要求に基づく事務の執行に関する監査（199条6項）、知事の要求に基づく財政援助団体等の監査（199条7項）、知事または管理者の要求に基づく公金の収納・支払事務の監査（253条の2、地方公営企業法27条の2）、知事または管理者の要求に基づく職員の賠償責任に関する監査（243条の2、地方公営企業法34条）が規定されている。なお、住民監査請求に基づく監査とは、「地方公共団体の住民は、当該地方公共団体の執行機関（長・委員会・委員）または職員について、違法もしくは不当な財務会計上の行為、または財務会計行為にかかる違法・不当な怠る事実があると認めるとき、監査委員に対し、監査を求め、

136 原 [2002] 26頁参照。

137 そして、このことが、行政監査の実施を困難にしていることは否定できないとの見方がある（原 [2005] 154頁参照）。

当該行為を防止・是正し、もしくは当該怠る事実を改め、または当該行為もしくは怠る事実によって地方公共団体のこうむった損害を補填するために必要な措置を講ずべきことを請求することができる」とするものである。住民は、住民監査請求を行ったものの、監査委員による監査の結果もしくは勧告、または勧告を受けた機関もしくは職員の措置に不服があるとき等には、訴訟をもって争うことができるとされている（242条の2）。これを住民訴訟という。換言すれば、住民訴訟は、上述の監査請求を経たうえでなければ提起できないこととされている。

以上のような監査委員監査に加え、地方公共団体については、1998年10月より、独立の第三者である外部監査人との契約に基づく監査が導入されている¹³⁸。外部監査人は、議会の選任に基づき、知事と外部監査契約を締結する。当該契約は、包括外部監査契約と個別外部監査契約の2つの類型からなる（252条の27・1項）。包括外部監査とは、地方自治法2条14項および15項の規定の趣旨（最少の経費で最大の効果を上げること、組織・運営の合理化に努めること等）を達成するため、外部監査契約を締結できる者として法の定める者の監査を受けるとともに、監査の結果に関する報告の提出を受けることを内容とする契約とされる（同2項）。他方、個別外部監査契約とは、住民や議会の請求に基づく監査等について、監査委員の監査に代えて契約に基づく監査によることができることを条例で定める地方公共団体が、これらの監査の請求または要求があった場合に、外部監査契約を締結できる者として法の定める者の監査を受けるとともに、監査の結果に関する報告の提出を受けることを内容とする契約とされている（同3項）。

包括外部監査契約に基づく監査は、都道府県、指定都市および中核市については包括外部監査契約の締結が義務付けられる一方、他の市町村については、条例によって定めた場合、契約を締結できるものとされている（地方自治法252の36、同施行令174の49の26）。その対象は、「財務に関する事務の執行及び経営に係る事務の管理」、すなわち、監査委員監査による財務監査のうち、随時監査に相当するものとされている。よって、定期監査や決算審査のように定期的に行われる監査や行政監査は、基本的には包括外部監査の対象としないことが適当と考えられている。これは、包括外部監査人の監査は、監査委員の監査と並列して行うものであり、監査委員の守備範囲との役割分担に特に配慮する必要があるためとされている¹³⁹。もっとも、上述のように、定期監査と随時監査は異なるところがなく、財務監査と行政監査の境界があいまいであることから、実質的にこれらの監査を外部監査人が行うこともありうるかとされている。また、決算審査も包括外部監査の対象外とはいえ、当該監査の対象とする年度は当該年度に限定されないもので、事実上、過年度の決算を監査対象とすることも可能とされている。

138 地方公共団体の外部監査制度については、例えば筆谷〔2005〕を参照。

139 地方制度調査会「監査制度の改革に関する答申」（1997年2月26日）参照。

包括外部監査人は、監査のために必要があると認めるときは、監査委員と協議して、関係人について調査等を行い、また、学識経験を有する者等から意見を聴くことも可能とされている（252条の38、地方自治法施行令174条の49の29）。また、監査委員は、包括外部監査人の監査結果に関して、議会・知事等に意見を提出することができる（252条の38）。

なお、地方公共団体については、中央政府のような行政評価あるいは政策評価制度は設けられていないが、多くの地方公共団体において自主的に導入されている¹⁴⁰。さらに、先進的な地方公共団体の中には、行政評価と予算編成をリンクさせた業績予算を導入しているところもある¹⁴¹。

（4）独立行政法人

独立行政法人とは、「国民生活及び社会経済の安定等の公共上の見地から確実に実施されることが必要な事務及び事業であって、国が自ら主体となって直接に実施する必要のないもののうち、民間の主体に委ねた場合には必ずしも実施されないおそれがあるもの又は一の主体に独占して行わせることが必要であるものを効率的かつ効果的に行わしめることを目的として、独立行政法人通則法及び個別法の定めるところにより設立される法人」（独立行政法人通則法2条1項¹⁴²）をいう¹⁴³。

政府部門の政策運営や行政サービスの提供に関しては、従来より、画一的、硬直的、非効率的、不透明であるため、社会に存在するニーズに的確に対応しきれていないのではないかといった点が指摘されてきた。独立行政法人は、こうした批判に心えるために、政府部門の機能を企画立案機能と実施機能に区分し、後者の一部を国の行政組織系統から切り離して独立した法人に担わせることによって、責任の所在が法人にあることを明確にするとともに、効率的、効果的かつ透明性のある政策運営・行政サービス提供を行わしめることを目的に創設された制度である。その業務内容は法人によってさまざまであるが、上述の定義にもあるように、「民間の主体に委ねた場合には必ずしも実施されないおそれがあるもの又は一の主体に独占して行わせることが必要であるもの」とされており、具体的には、国立の研究所、美術館・博物館、検査検定機関等といったものが中心となっている。

140 2004年7月現在、都道府県47団体中、46団体に導入されている（東〔2005〕109頁参照）。

141 地方公共団体における業績予算の導入状況については、例えば田中〔2005〕を参照。

142 以下、本章における条文番号は、特に断りのない限り、独立行政法人通則法のもの指す。

143 独立行政法人のうち、その業務の停滞が国民生活または社会経済の安定に直接かつ著しい支障を及ぼすと認められるものその他当該独立行政法人の目的、業務の性質等を総合的に勘案して、その役員および職員に国家公務員の身分を与えることが必要と認められるものとして個別法で定められた法人は、「特定独立行政法人」と呼ばれ、役員および職員の身分上の取扱いにつき特別な規定が置かれている。本稿では、便宜上、こうした特別規定については取り上げないこととする。

イ．意思決定・執行機関

独立行政法人については、資本金が国からの全額出資を基本とすること¹⁴⁴、その制度趣旨により法人の自主的・自律的な運営が前提とされてはいるものの、あくまでも政策運営・行政サービス提供にかかわる事務事業の実施主体であり、政策・行政サービスの企画立案主体としての国と密接不可分の関係にあること等から、当該事務事業を遂行するための業務運営において主務大臣その他の国家機関による一定の関与・統制を受ける。例えば、独立行政法人の業務運営に当たっては、まず、それぞれの主務大臣が、財務大臣との協議のもと、3年以上5年以下の期間において独立行政法人が達成すべき業務運営に関する目標（以下「中期目標」という）を設定し、法人に指示する（29条1項、67条）。中期目標には、(i)中期目標の期間、(ii)業務運営の効率化に関する事項、(iii)国民に対して提供するサービスその他の業務の質の向上に関する事項、(iv)財務内容の改善に関する重要事項、(v)その他業務運営に関する重要事項が定められる（29条2項）。そうした目標の変更も、主務大臣が行う¹⁴⁵。

これを受けて、各法人は、当該中期目標を達成するための計画（以下「中期計画」という）を作成し、主務大臣の認可を受けることが要求される（30条1項）。中期計画には、(i)業務運営の効率化に関する目標を達成するためにとるべき措置、(ii)国民に対して提供するサービスその他の業務の質の向上に関する目標を達成するためにとるべき措置、(iii)予算（人件費の見積りを含む）収支計画および資金計画、(iv)短期借入金の限度額、(v)重要な財産を譲渡し、または担保に供しようとするときは、その計画、(vi)剰余金の使途、(vii)その他主務省令で定める業務運営に関する事項の記載が定められている（同2項）。また、これらの内容を変更する際にも主務大臣の認可が必要とされるほか（同1項）、主務大臣は、いったん認可をした中期計画が、中期目標の適正かつ確実な実施上不適当となったと認められるときは、その変更を命じることができる（同4項）¹⁴⁶。

さらに、独立行政法人には当該法人の具体的な業務方法の要領について記載した業務方法書の作成が義務付けられており、それに記載すべき事項は主務省令で定められるとともに、その作成および変更については主務大臣の認可が必要とされている

144 もっとも、個別法において国以外の者の出資を受ける旨および必要事項を規定すれば、国以外の主体からの出資も可能であり（1999年4月27日決定の中央省庁等改革推進本部「中央省庁等改革の推進に関する方針」以下「方針」とする 5.(6)参照）、独立行政法人の中には、民間や地方公共団体から出資を受けているものも存在する（独立行政法人制度研究会〔2004〕25頁参照）。

145 こうした中期目標の設定は、前述の業績評価制度とあいまって、政府部門を企画立案機能を担う部門（国）と実施機能を担う部門（独立行政法人）に分離したことから生じうる問題点（両部門における情報の非対称化や利害対立等により実施機能が硬直化する結果、国民ニーズに十分対応できなくなる可能性等）を克服するための措置として説明されている（詳細は宮脇・梶川〔2001〕参照）。

146 もっとも、このような主務大臣による中期計画の変更命令は、中期計画の認可当時には予測できなかった事情の変更等により、変更を命ずることが真にやむをえないような特段の必要がある場合に限って行うこととし、恣意的な運用によって独立行政法人の自律性・自主性が損なわれないように特に配慮することが要求されている（「方針」 11.(2)、12.(4)）。

(28条)。また、重要な財産の処分についても主務大臣の認可が必要となる(48条)。

こうした業務を行ううえで、独立行政法人には、役員として、法人の長と後述の監事が置かれる(18条1項)¹⁴⁷。法人の長は、主務大臣によって任命され、独立行政法人を代表し、その業務を総理する¹⁴⁸(19条1項、20条1項)。上述のように、独立行政法人は、主務大臣の一般的監督権限から独立して事務事業を担うという性格を持つため、政府または地方公共団体の職員は、独立行政法人の役員になることはできないとされている(22条)。その一方で、主務大臣は、法人の長が、心身の故障のため職務の遂行に堪えないと認められるとき、または職務上の義務違反があるときのほか、職務の執行が適当でないため当該法人の業務の実績が悪化した場合であって、その長に引き続き当該職務を行わせることが適切でないとき、長を解任することができる(23条2項、3項)。

ロ．資金調達・配分方法

独立行政法人には、原則として長期借入れや債券発行による資金調達が認められておらず(45条5項)、中期計画に掲げた業務を行うために必要な財源は、主に国から支給される運営費交付金、施設費、寄附金によって賄われる(46条)¹⁴⁹。これらの交付を受けるに当たっては、通常の家計と同様、国会による承認決議が必要とされる。また、独立行政法人が事務事業を確実に実施するうえで必要な資本金その他の財産的基礎が不足する場合には、政府は、必要に応じて独立行政法人に出資することができる(8条)。このように、独立行政法人の財務構造は国からの財源措置に大きく依存したものとなっている。

運営費交付金とは、独立行政法人の業務運営に必要な資金として国から交付されるものであり、その総額は国会決議の対象となるものの、具体的な用途については法人の業務に充てる限りにおいて法人の自由裁量に委ねられており、中期計画で定めた用途以外にも使用可能とされている。また、施設費とは、独立行政法人の業務

147 個別法によって、このほかの役員を置くことも認められている(18条2項)。その場合、当該役員の任命および解任権限は、法人の長が有する(20条3項、23条1項)。

148 「総理」とは、所掌事務を司り、かつ総合し、治めることをいう(独立行政法人制度研究会[2004]38頁参照)。

149 もっとも、資金需要と国の予算執行との間にタイムラグが生じ、独立行政法人が必要な資金を手元に確保できない場合に備えて、いわゆるつなぎ資金的な性格の資金需要に関しては、短期借入金で手当てすることが可能とされている。その際、独立行政法人による野放図な借入れを防止する必要がある一方で、個々の借入れのたびに主務大臣等の事前関与を必要とするのでは法人の自主的な運営が阻害されるおそれ強い。そこで、上述のように、中期計画において限度額を定め(30条2項4号)、その範囲内において短期借入金を認めることとされている(45条1項)。これに対して、長期借入金および債券発行で手当てするような設備資金的な資金需要については、一般的に国が予算上で手当てすべき性格の資金であり、また、短期資金のように機動的な手当てが必要となるものではないことから、原則として禁止されている。もっとも、個々の事務事業によっては、独立行政法人に移行する前の段階ですでに長期借入金等が存在する場合や、法人の業務運営の大部分が自主財源により弁済可能となるように制度設計されている場合等も想定されることを踏まえて、個別法によって長期借入金および債券発行を認めることは可能とされている。以上につき、独立行政法人制度研究会[2004]87～88頁参照。

を行ううえで必要な投資的な経費に充てるため、より具体的には、国の予算において公債発行対象経費（建設公債を発行して賄うことができる経費）とされるものについて、運営費交付金とは別に国から交付されるものをいう（方針¹⁵⁰ 21.(4)参照）¹⁵¹。なお、国の機関は、原則として寄附金を受け取ることができないとされているが¹⁵²、独立行政法人については、その経営の自主性・自律性を尊重し、経営努力を促す観点から、外部からの寄附金の受領が認められている。

これら資金の使途につき、独立行政法人は、前述のとおり、中期計画の一部として3～5年間の中期計画期間全体を通じた予算を作成し、主務大臣の認可を受けなければならない。もっとも、そこでは各項目ごとに中期計画期間を通じた合計額を表示すれば足り、各事業年度における予算については主務大臣への届出でよいとされている（31条）。また、独立行政法人の業務運営に必要な資金として国から交付される運営費交付金についても、その総額は国会決議の対象とされるが、その具体的な使途については法人の業務に充てる限りにおいて法人の自由裁量に委ねられており、中期計画で定めた使途以外に充てることも可能とされている。このように、独立行政法人については、法人の自主的・自律的な運営を促すべく、一般の政府機関と比べて予算を通じた国の事前関与・統制が緩和されている。

その一方で、独立行政法人については、資産の運用・処分につき、一定の制限も設けられている。例えば、業務上の余裕金の運用は、国債、地方債、政府保証債、銀行その他主務大臣の指定する金融機関への預金等、元本保証のある金融商品に限定されている（47条）。また、主務省令で定める重要な財産を譲渡し、または担保に供する場合で、あらかじめ中期計画に定めていないものについては、主務大臣の認可を受けなければならないとされている（48条）。

なお、各事業年度における損益計算の結果生じた利益（剰余金）については、出資者に配当されることなく¹⁵³、前年度からの繰越欠損金がある場合はそれを補填し

150 脚注144参照。

151 このように、施設費が公債発行対象経費であるということは、換言すれば、施設費は財政法4条1項但書の対象となる経費、すなわち、負担の世代間公平という考え方にに基づき、「消費的支出ではなく、国の資産を形成するものであり、通常、その資産からの受益も長期にわたるので、これらの経費については公債発行または借入というかたちでその財源を賄い、その元利償還を通じて後世代にも相応の負担を求めることを許しているもの」ということになる（岡本ほか〔2001〕参照）。そのため、施設費については、その使途が公債発行対象に見合うものかどうかを判断する必要性から事前に決定されることになり、この点で、使途が特定されていない運営費交付金とは性格を異にすると考えられている（同）。

152 「官公庁における寄附金等の抑制について」（1948年1月30日閣議決定）参照。

153 独立行政法人が民間から出資を受けている場合、当該出資の性格は、法人の事業が民間にとっても利益になることに対するの応分の負担と解されている。また、独立行政法人の性格からして、剰余金を民間に分配し、民間の利益に直接結びつくような仕組みを設けることは好ましくないとして、個別法においても民間への利益分配は規定されていない。これに対して、独立行政法人が地方公共団体から出資を受けている場合、その出資の性格は個別のケースにもよるものの、自治体内で独占的に行われている独立行政法人の事務・事業が地方行政に資するものもあり、地方行政の一環として住民からの税金を原資として出資する場合もある。このような場合は国からの出資と同様の性格であるとして、個別法において剰余金の一部を地方に納付する規定が設けられている（例えば、独立行政法人空港周辺整備機構、独立行政法人都市再生機構等）。以上につき、独立行政法人制度研究会〔2004〕25頁参照。

たうえで、積立金に繰り入れられる(44条)¹⁵⁴。もっとも、独立行政法人の場合、繰越欠損金の補填後に残っている未処分利益のうち、独立行政法人の経営努力により生じたと認められる額(方針 19(1)参照)については、主務大臣の承認を得て、あらかじめ中期計画に定められている剰余金の使途に充てることができる¹⁵⁵とされている。また、そのうえでさらに残額がある場合には積立金として整理され、中期目標期間の最終年度において個別法に基づき処分される(44条5項)とされている。こうした処分方法につき、現行のほぼすべての個別法において、主務大臣の承認を得たうえで、その一部あるいは全部を次期中期目標期間へ繰り越すことが認められている。そのうえで、なお残余がある場合にのみ、国庫に納付されることになる。

八．財務報告制度

独立行政法人は、毎事業年度、財務諸表(貸借対照表、損益計算書、利益の処分または損失の処理に関する書類およびこれらの附属明細書)を作成し¹⁵⁶、これに事業報告書および予算の区分に従い作成した決算報告書を添えて主務大臣に提出し、その承認を受けなければならない(38条1項)。これらの財務諸表および決算報告書には、監事の意見および一定の法人については外部の会計監査人による監査報告書を付すことが要求される(18条1項、19条4項、20条2項、38条2項、39条、40条)。さらに、独立行政法人に対しては、その資本金や運営資金の大半が国による拠出であることから、会計検査院検査の対象とされている。

独立行政法人の会計については、独立行政法人通則法上、原則として企業会計基準を適用することが要求されている(37条)。これは、法人に関する財務情報をストック、フローの両面から国民にわかりやすく、かつ詳細に提供するという目的から、現金主義に基づく官庁会計は採用せず、発生主義、複式簿記という企業会計の手法を導入するのが適当と考えられたことによる¹⁵⁷。具体的な会計基準としては、

154 独立行政法人の解散時の処理については、別途個別法によって定めることとされており(66条)、出資者に残余財産分配請求権があるかどうかは、当該個別法によって規定される。

155 このように、法人の経営努力により生じたと考えられる剰余金につき法人の次年度における運営資金に充ててことを認めることによって、法人の業務運営の効率化を促す仕組みがとられている。もっとも、国民からみて同じ行政サービスが提供されるのであれば、国から拠出される運営費交付金(税金)は少ないほうがよい。また、法人の利益(剰余金)獲得は国民の厚生向上とは必ずしも一致しない場合があることを考えると、効率化に向けた法人の長へのインセンティブ付けを、利益と直接的に結びつけること(例えば報酬水準を当期の利益 剰余金 とリンクさせること)によって行うことは適当でない。そこで、法人の長に対して効率化に向けたインセンティブを付与するために剰余金の次年度への繰越しを認める一方で、多面的な業績評価システムを導入するとともに、剰余金の使途制限を設けることによって、両者のバランスが図られている(以上につき、宮脇・梶川[2001]参照)。

156 このほか、後述の独立行政法人会計基準によって、キャッシュ・フロー計算書および行政サービス実施コスト計算書の作成が要求されている。

157 例えば、独立行政法人制度研究会[2004]69頁参照。

総務省主催の「独立行政法人会計基準研究会」より、「独立行政法人会計基準」および「同注解」が公表されている¹⁵⁸。同基準は、すべての独立行政法人が、ほかに合理的な理由がない限り、その会計処理を行うに当たって従うべき基準であるとともに、会計監査人が独立行政法人の財務諸表等を監査するうえで依拠しなければならない基準として位置付けられている。もっとも、同基準の趣旨を踏まえる限りにおいて、各主務省令により個別の独立行政法人の特殊性を反映した会計処理を独自に定めること自体は、否定されていない。

なお、独立行政法人会計基準は、基本的に現行の企業会計基準に準じて設定されているほか、そこに定められていない事項についても、一般に公正妥当と認められる企業会計基準に従うこととされている。他方、上述のような独立行政法人の特徴を踏まえ、例えば運営費交付金や施設費等、自己収入以外の財源につき特有の会計処理方法を定めたり、独立行政法人の業務運営に関して国民が負担するコストを集約した「行政サービス実施コスト計算書」の作成を要求する等、部分的に企業会計基準とは異なる基準が設けられている¹⁵⁹。

二．モニタリング機関

このように、独立行政法人については、その予算および業務運営につき法人に一定の裁量が認められる一方で、そうした法人の自主的な財務・業務運営の適否は、第三者等によって事後的にチェックされるという仕組みがとられている。

すなわち、まず、財務諸表および決算報告書については、前述のとおり、当該法人の常設機関である監事の内部監査を受ける。監事は、すべての独立行政法人に設置が義務付けられており（18条1項）、主務大臣によって任命される（20条2項）。監事は、独立行政法人の業務を監査し、その結果に基づき、必要があると認めるときは、法人の長または主務大臣に意見を提出することができる（19条4項、5号）。その任期は個別法によって定められている一方、法人の長と同様の解任事由が生じた場合、主務大臣は当該監事を解任できるとされている（21条1項、23条1～3項）。

また、資本金の額が100億円以上の法人、および長期借入れまたは債券発行をすることができる法人については、監事による内部監査に加え、主務大臣によって任命された会計監査人による外部監査を受けることが義務付けられている。

158 同基準は、当初、研究開発や検査等の業務を行う独立行政法人への適用を念頭に、2000年2月、総務省主催の独立行政法人会計基準研究会によって作成された。その後、2001年12月の「特殊法人等整理合理化計画」により、今後、業務および国からの財源措置の面において多種多様な独立行政法人の設立が予定されることを受けて、当初の会計基準では対応困難な事項等について見直す必要が生じた。そこで、上記研究会と、財務省に設置されている財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会公企業会計小委員会との間に共同ワーキング・チームが組成され、そこでの検討に基づき、2003年3月、独立行政法人に関する改訂会計基準が公表された（以下、単に独法会計基準とは、この改訂基準を指す）。

159 独立行政法人会計基準の詳細については例えば岡本ほか〔2001〕を、また、独立行政法人の財務・ガバナンスにおける特徴と会計処理との関連性については例えば古市〔2004〕を、それぞれ参照。

さらに、前述のとおり、独立行政法人は、会計検査院の検査対象ともされている。もっとも、会計検査院検査は、基本的には国からの支出が適正に執行されているか、国民からの税金が財源である以上、経済的・効率的・効果的に使用されているかという観点から行われるとされている。他方、上述の会計監査人による監査は、財務諸表が法人の財務運営に関する真実の情報を報告していることを担保するものであり、両者は目的が異なると考えられている。よって、実際の運営に当たっては、会計監査人の監査と会計検査院の検査が重複する部分も存在すると考えられるが、それぞれの目的が異なるうえ、独立行政法人制度上、事後チェックが重要な位置付けとされていることから、重層的に行うことにより厳格性を持たせていると考えられている¹⁶⁰。

以上に加えて、独立行政法人の業務運営の適否については、第三者による業績評価制度が設けられている。具体的には、主務省に「評価委員会」が、総務省に「政策評価・独立行政法人評価委員会」がそれぞれ設置され（12条、32条3項、独立行政法人の組織、運営及び管理に係る共通的な事項に関する政令1条）、各法人はこれらによる二重の評価を受けることとされている。このうち前者の評価委員会は、事業年度の業績および中期目標の達成状況について評価を行うものである（32条1項、34条1項）。その委員の選任等に関する事項については政令で定められることとされている（12条3項）が、外部有識者の中から主務大臣によって任命されることの方針が示されており（方針 7.(1) 参照）、実際にも、例えば財務省設置の評価委員会においては「学識経験のある者のうちから、財務大臣が任命する」（財務省独立行政法人評価委員会令2条）と規定されている。他方、後者は、前者の各府省の評価委員会による評価結果を横断的に評価するものである（32条3項、34条3項）。主務大臣は、これらの評価結果や評価委員会の勧告を踏まえて、独立行政法人の中期目標期間の終了時に、当該法人の業務を継続させる必要性、組織のあり方等、その組織および業務の全般にわたる検討を行い、必要な場合には事業の改廃や法人の長の解任といった所要の措置を講ずることができるとされている（23条、35条）。

以上のほか、主務大臣には、法人への報告聴取、立入検査、法令違反等の是正命令等が認められている（64条、65条）。

（5）公益法人

公益法人とは、一般に、民法34条¹⁶¹に基づいて設立される社団法人または財団法人¹⁶²をいい、公益に関する事業を行うこと、営利を目的としないこと、主務

160 独立行政法人制度研究会 [2004] 78～79頁参照。

161 以下、本章における条文番号は、特に断りのない限り、民法のものを指す。

162 社団法人とは、特定の目的のために結合した人の集合体に法人格が付与されたものをいい、財団法人とは、特定の目的を達成するために拠出された財産に法人格が付与されたものをいう。

官庁の許可を得ることといった要件を満たして設立されるものをいう¹⁶³。このうちの公益に関する事業とは、積極的に不特定多数の者の利益を実現することを目的とするものをいい、の「営利を目的としないこと」とは、役職員、会員、寄附者等公益法人関係者に利益を分配したり、財産を還元することを目的とする事業を行わないことをいうと考えられている¹⁶⁴。

なお、以下では、便宜上、公益法人という場合、特に断りのない限り、社団法人を指すこととする。また、公益法人については、現在、中間法人と統合して「非営利法人」とするための制度改革が進められている¹⁶⁵が、本稿では、現行制度について整理することとし、新たに検討されている非営利法人制度の方向性については、適宜脚注で触れるにとどめることとする。

イ．意思決定・執行機関

公益法人（社団法人）には、社員総会と理事が必置機関とされている。このうち、社員総会は法人の最高意思決定機関であり、法人の業務は、定款をもって理事その他の役員に委任したものを除き、すべて社員総会の決議に基づいて行われなければならない（63条）。社員総会において、社員は平等な表決権を有する（65条）。他方、理事は、対外的に法人を代表し、対内的に法人の業務を執行する機関であり、その選任および解任に関する事項は定款によって定められる（37条5号）。理事は、上記の権限を行使するに当たり、定款および社員総会決議に従うことが要求されている（53条）^{166、167}。

163 民法34条は、「学術、技芸、慈善、祭祀、宗教その他の公益に関する社団又は財団であつて、営利を目的としないものは、主務大臣の許可を得て、法人とすることができる」と規定する。こうした公益目的を有する法人のうち、学校法人、社会福祉法人、宗教法人、医療法人、特定非営利活動法人等については、民法以外の特別法（私立学校法、社会福祉法、宗教法人法等）が別途制定され、それらに基づいて設立される。公益法人という場合、こうした特別法に基づく法人を含めて捉える場合もあるが（広義の公益法人）、一般的には、こうした特別法上の法人を除いたもの（狭義の公益法人）として捉えられている。よって、本稿でも、単に公益法人という場合は、狭義で用いることとする。

164 1996年9月20日閣議決定の「公益法人の設立許可及び指導監督基準」（以下「指導監督基準」という）参照。なお、「指導監督基準」の位置付けについては、後掲の脚注178参照。

165 具体的には2004年11月に、公益法人制度改革に関する有識者会議が報告書をまとめ、同年12月、「公益法人制度改革の基本的枠組み」が「今後の行政改革の方針」の中に含まれるかたちで閣議決定されている。新制度では、現行の社団法人および財団法人と、中間法人法2条で定義される中間法人を「非営利法人」としてまとめ、統一的な取扱いを行うことが予定され、2006年の通常国会での法制化が目指されている。新たな非営利法人制度では、現行制度上、公益法人の設立が主務官庁の許可を必要とされていることの弊害を踏まえ、こうした許可を不要とすること（準則主義の採用）が検討されている。また、公益性の判断についても、主務官庁ではなく、民間有識者から構成される委員会が判断する方向で考えられている。新たな非営利法人制度の詳細については、例えば市川〔2005〕を参照。

166 新たに検討されている非営利法人制度では、社員総会の権限を限定し、株式会社の取締役会的な位置付けとして理事会を設けることも可能とされている（市川〔2005〕16頁参照）。

167 他方、財団法人においては、社員は存在せず、法人の最高意思決定は「寄附行為」に求められる。「寄附行為」とは、株式会社や社団法人における定款に相当し、法人の設立時に設立者によって作成される。理事は、こうした「寄附行為」に基づいて業務を執行し、法人を代表する。なお、財団法人には社員総会のような意思決定機関はないものの、「指導監督基準」によって、原則として理事の諮問機関として評議員および評議員会を設置することが求められている。これにより、実際には、当該諮問機関が理事の選任等の重要事項を決める事実上の意思決定機関となっている例が多いようである。

ロ．資金調達・配分方法

公益法人の運営資金は、社員の会費、基本財産や運用財産からの運用益、事業収入、民間からの寄付・補助金等によって賄われており、法人による独立採算制が基本とされている¹⁶⁸。したがって、その使途（予算配分）についても、基本的には主務大臣の関与を受けずに、公益法人（具体的には社員総会）が自主的に決定可能とされている。

もっとも、公益法人の理事は、その事業目的に賛同するがゆえに財務的便益の見返りを期待せずに資金を拠出する資金提供者に対して、その要求を十分に満たすかたちで法人の事業活動を維持する責任を負うとされている。そのため、株式会社のように、期首の予算と異なる支出を行うことは認められず、社団法人の財産の支出は、社員総会によって定められた予算に従ってなされるべきといった予算準拠主義の要請が及ぶと考えられている。その理由として、公益法人の予算は、法人の定款に基づいた事業計画を資金的に裏付けるものであり、予算準拠主義は、主として理事等による事業計画に基づいた忠実な業務執行を確保するためと考えられている。また、公益法人のように、事業の成果を経済価値に換算し、消費された資金とその成果を比較対比する（資金提供者によって拠出された資金が公益法人の目的とする事業の成果にどのように貢献したのかを貨幣価値により評価する）ことが困難な公益法人において、理事等の受託責任の解除を容易にする役割を果たしているためと考えられている¹⁶⁹。

公益法人の場合も、他の公的組織と同様、利益の配分を目的とした出資者は想定されていない。したがって、法人に生じた利益（剰余金）は出資者に対して分配されず、内部留保として次年度に繰り越される。この際、公益法人については、独立行政法人のように、一定額を積立金として強制的に積み立てることは要求されず¹⁷⁰、国庫への納付義務もない。また、内部留保の取崩し等が可能な場合についても、特に制限は設けられていない等、剰余金の使途についても、法人の自主性が認められている。なお、公益法人の出資者には、残余財産分配請求権も認められていない¹⁷¹。

168 もっとも、公益法人の中には、特定の法令等により行政から事務・事業の委託や推薦等を受けて行政代的行為等を行っている法人（行政委託型公益法人）や、行政委託型でないが、行政から補助金や委託費等の交付を受けている法人も存在する。

169 こうした点から、公益法人については、従来、どちらかといえば財務諸表等を通じた事後評価よりも、予算を通じた事前統制のほうが重視されており、財務諸表等の一般への供覧も義務付けられていなかった。

170 もっとも、「指導監督基準」において、公益法人については、公益事業を適切かつ継続的に行うためにはある程度の内部留保が必要だとしても、収益の獲得を目的としない公益法人においては、その規模は一定の範囲にとどめるべきとの考えのもと、原則として、一事業年度における事業費、管理費および法人が実施する事業に不可欠な固定資産取得費の合計額の30%程度以下であることが望ましいとの一定の目安が示されている。

171 解散した公益法人の残余財産は、まず定款または寄附行為をもって指定した人に帰属し、次に理事が主務官庁の許可を得て当該法人の目的と類似した目的のために処分し、なお残余がある場合は国庫に帰属することとされており（72条）「如何なる場合においても解散した社団法人の残余財産を社員に分配することは、公益法人の性質上許されない」（1972年9月12日付法務省通達 民事四発第196号民事局第4課長回答 等）とされている。

八．財務報告制度

公益法人の財務報告については、民法上は、毎事業年度の財産目録を作成し、事務所に備え置くことのみが規定されている（51条）。しかしながら、従来より、主務官庁は、一般的な監督権（67条）に基づき、所管公益法人の事業の実施状況、財務・会計状況等の把握を行い、適切な指導監督を行うための資料収集を目的として、公益法人に対して、財務諸表（計算書類）や事業報告書等の作成・提出を義務付けている。そうした財務諸表の作成基準として、「公益法人会計基準」が設定されている。同基準は、1977年3月に公益法人監督事務連絡協議会において決定され、1985年9月、2004年10月の改訂を経て、今日に至っている（以下、2004年10月改訂前の基準を「旧公益法人会計基準」、改訂後の基準を「新公益会計基準」という）¹⁷²。

旧公益法人会計基準では、公益法人が作成する財務諸表は、理事会、社員総会等の意思決定機関に提出し、その承認を得る必要があること、所管官庁へ提出されるため、所管官庁の監督目的に沿うような内容を備えるべきことを踏まえ、その主たる利用者として理事、寄付者、社員、所管官庁が想定されていた。また、その主な目的は、社員等から受け入れた財産、資産に対する受託責任の遂行状況を収支予算への準拠状況によって確認するという観点から、予算額と決算額とを比較した収支計算にあるとの考え方がとられてきた¹⁷³。

これに対して、新公益法人会計基準は、公益法人を取り巻く環境の変化等を踏まえて、より広く一般の国民を会計情報の利用者として捉え、それに対して公益法人の活動状況をわかりやすく報告することを公益法人会計の目的として重視している。また、公益法人は、税の優遇措置を受けたり、政府の補助金を受給している場合もあることから、納税者としての国民の視点も重要であるとされている。そのうえで、改訂に当たっての基本的な考え方として、広く一般的に用いられている企業会計の手法を可能な限り導入することにより、公益法人のディスクロージャーを充実させる（財務情報の透明化）とともに、事業の効率性をわかりやすく表示すること、寄付者や会員等の資金提供者の意思に沿った事業運営状況を会計上明らかにすることにより、法人の受託責任を明確化すること、公益法人の自律的な運営を尊重するとともに、外部報告目的の財務諸表を簡素化することを挙げている。

このように、新公益法人会計基準では、国民一般への情報提供といった観点を会計目的として重視することとした結果、企業会計の考え方を多くとり入れた内容となっている。具体的には、従来の予算準拠主義に立脚した資金収支計算中心の計算書類体系を見直し、貸借対照表、正味財産増減計算書および財産目録の作成を要求する一方で、収支計算書と収支予算書は公益法人会計基準の対象から除

172 新公益法人会計基準は、現行の公益法人を対象に、2006年4月1日以後に開始する事業年度から、できるだけ速やかに実施することとされている。

173 以上につき、例えば古市 [2004] 130頁、監査法人トーマツ・パブリックインダストリーグループ [2005] 24頁を参照。

外したこと¹⁷⁴、大規模な公益法人についてはキャッシュ・フロー計算書の作成も要求すること、正味財産増減計算書の様式をフロー式に統一し、企業会計における損益計算書と実質的に同様の計算書とすること、これまで法人の任意とされていた減価償却を義務付けるほか、金融商品、退職給付、税効果、リース等に関する会計処理につき、企業会計基準とほぼ同様の基準とすること等の改訂がなされている¹⁷⁵。

ただ、その一方で、依然として企業会計基準とは異なる扱いが残されている部分も若干ある。具体的には、例えば、貸借対照表における正味財産の部につき、改訂案では、企業会計基準ではみられない「指定正味財産」と「一般正味財産」との区分表示が提案されている。このうち「指定正味財産」とは、寄付者等の意思によって特定の目的に用途が制限されている寄付を受け入れたことによって増加した分であり、これによって寄付者等から受け入れた財産に対する法人の受託責任を明確にすることが図られている。他方「一般正味財産」とは、指定正味財産を除いた、法人の意思で用途を決めることができる部分であり、その増減額によって公益法人の活動の効率性を示すことができると考えられている。また、これに応じて、正味財産増減計算書においても一般正味財産増減の部と指定正味財産増減の部に区分して表示することが提案されている。こうした区分表示は、前述のような予算準拠主義の要請と同様、資金提供者の意思を考慮したものと考えられる。

さらに、あくまでも別添資料としてはあるが、収支予算書と収支計算書の作成が義務付けられている。これは、公益法人の運営にとって、内部管理上、予算の設定と執行が必要であり、現行の指導監督体制において、これらの内部管理事項につき統一的な取扱いが設定・実施されてきたことを考慮したものとしてされている。これにより、公益法人は、2005年3月に公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議幹事会により出された申合わせ「公益法人会計における内部管理事項について」に基づいて事業計画書と収支予算書を作成し、理事会および総会の承認を得たうえで、これを主務官庁に届け出るとともに、公益法人の事業は、原則として、これらの事業計画および予算に基づいて実行することが要求されている（同「申合わせ」1.(1)参照)¹⁷⁶。

なお、現行法上、公益法人の財務報告について外部監査を要求する規定はない。もっとも、2001年2月9日「公益法人等の指導監督等に関する関係閣僚会議幹事会申合わせ」に基づき、2002年度以降、資産額が100億円以上、負債額が50億円以上、あるいは収入決算額または支出決算額が10億円以上のいずれかに該当する公

174 収支計算書の作成は、予算と対比する決算の内容を示すものであり、いわば内部的な管理・統制（ガバナンス）目的の書類としての側面をもっているため、予算・決算の仕組みは指導監督上の取扱いに委ね、純粋な外部報告目的の書類としては考えないこととしたためと説明されている（例えば加古〔2005〕19頁参照）。

175 新公益法人会計基準の詳細については、例えば加古〔2005〕、川村〔2005〕を参照。

176 もっとも、予算執行においては、年度途中で予算と実績が大きく異なることが予想される場合には補正予算を行う（補正予算には、理事会または社員総会の承認が必要） 予算を弾力化するために、予備費の使用、科目間の予算の流用が可能であるとされている。

益法人については、外部監査が要求されている¹⁷⁷。

二．モニタリング機関

公益法人については、法令上、株式会社における監査役、独立行政法人における監事のように、当該法人の業務等を監視する機関の設置が義務付けられていない。その一方で、すべての公益法人は、その事業目的の内容や活動の範囲によって、1つまたは複数の主務官庁の監督に属している（67条1項）。このため、主務官庁は、公益法人に対して監督上必要な命令をなすことができる（67条2項）ほか、職権により公益法人の業務・財産の状況を検査することができる（同3項）。さらに、法人がその目的以外の事業を行ったり、設立許可の条件や主務官庁の監督上の命令に違反したり、その他公益を害する行為をした場合において、主務官庁は、他の方法により監督の目的を達成することができない場合には、当該法人の設立許可を取り消すことができるとされている（71条）¹⁷⁸。

このように、公益法人については、主務官庁の一般的な監督権が留保されている。ただ、こうした監督は、公益法人の目的が公益にあり、それゆえに課税面等の優遇措置が与えられていることの代わりに認められるものであって、独立行政法人のように、国の政策運営・行政サービス提供の実施主体であることから及ぼされるものとは異なる。すなわち、公益法人が制度趣旨に従って運営されている場合には、主務大臣から指示や命令等を受けたり、その認可が必要とされることはなく、あくまでも法人の自主性・自律性が尊重されるかたちになっている。

177 公益法人の外部監査の詳細については、例えば杉山〔2005〕を参照。

178 公益法人に対する指導監督等に関して主務大臣が有しているこれらの権限は、政令の定めるところにより、その全部または一部を国の所属する行政庁に委任したり（84条）、都道府県の知事その他の執行機関によって処理させることができる（84条の2）。そのため、公益法人の設立許可および指導監督は、これら多数の所管官庁において行われることから、その事務の統一性の確保を図る必要が生じる。こうした観点から、1971年12月、各省庁の課長クラスによって構成される公益法人監督事務連絡協議会が設置され、統一的な指導監督等を行うために必要な連絡調整や各種の統一的基準の策定等が行われるようになった（1985年、同協議会は、各省庁局長クラスによって構成される公益法人指導監督連絡会議に継承された）。1996年以降は、これらの協議会等に代わり、全閣僚で構成する「公益法人等の指導監督等に関する関係閣僚会議」を随時開催することを通じて、公益法人に対する指導監督の適切化、公益法人による行政代行的行為等の実施の透明化等を推進するという体制がとられている。なお、2001年には、中央省庁の再編成に伴い、公益法人の監督に関する関係行政機関の事務の調整は総務省の所掌事務であることが、総務省設置法上、明確に規定された。

参考文献

- 東 信男、「わが国の公会計制度改革：現状と課題」、山本 清編著『「政府会計」改革のビジョンと戦略 会計なき予算、予算なき会計は虚妄』第2章、中央経済社、2005年、69～114頁
- 市川拓也、吉川 満監修『公益法人制度改革と新たな非営利法人制度 法律・税制・会計の抜本改革のすべて』、財経詳報社、2005年
- 伊藤秀一・井戸川員三・徳江 陸・原 典雄・山本 清、「座談会『地方公共団体における内部統制』をめぐる～ガバナンス、監査を視野に入れて」、『地方財務』12月号、ぎょうせい、2001年、1～49頁
- 今福愛志、「財務報告をめぐる情報フローの再構成 ディスクロージャー委員会とコーポレート・ガバナンス問題」、『産業経理』Vol. 64 No. 2、産業経理協会、2004年、4～11頁
- 後 千代、「米国の連邦政府監査の制度と基準」、鈴木 豊編著『政府監査基準の構造』第 部第4章、同文館出版、2005年、166～177頁
- 大川政三・大森誠司・江川雅司・池田浩史・久保田昭治、『日本の財政（新改訂） 国の財政と地方財政の連関分析』、創成社、2004年
- 岡本義朗・梶川幹夫・橋本孝司・英 浩道、『独立行政法人会計』、東洋経済新報社、2001年
- 小佐野広、『コーポレート・ガバナンスの経済学』、日本経済新聞社、2001年
- 柿崎 環、『内部統制の法的研究』、日本評論社、2005年
- 加古宜士、「新公益法人会計基準の特徴と課題」、『企業会計』Vol. 57 No. 2、中央経済社、2005年、18～23頁
- 川村義則、「財務報告の目的」、斎藤静樹編著『詳解「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」』第2部第1章、中央経済社、2005年、32～42頁
- 、「非営利法人会計における業績報告 新公益法人会計基準を中心に」、『龍谷大学経営学論集』第45巻第3号、龍谷大学、2005年、225～234頁
- 監査法人トーマツ・パブリックインダストリーグループ、『新公益法人会計の実務詳解』、中央経済社、2005年
- 神田秀樹、「会社法の現代化とコーポレート・ガバナンス」、神田秀樹編『コーポレート・ガバナンスにおける商法の役割』、中央経済社、2005年
- 、『会社法〔第7版〕』、弘文堂、2005年b
- 企業会計審議会監査部会、「監査基準の改訂に関する意見書」、企業会計審議会監査部会、2005年
- 企業会計審議会内部統制部会、「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準のあり方について」、企業会計審議会内部統制部会、2005年
- 木下康司編、『図説 日本の財政』、東洋経済新報社、2005年
- 基本概念ワーキング・グループ、討議資料「財務会計の概念フレームワーク」、企業会計基準委員会、2004年
- 黒川行治、「会計・監査・社会の相互浸透」、第18回公会計監査フォーラムの概要「公会計監査の原点 基本的な会計経理」基調講演、会計検査院、2005年

- 経済産業省リスク管理・内部統制研究会、「リスク新時代の内部統制」₁、経済産業省リスク管理・内部統制研究会、2003年
- 経済産業省企業行動の開示・評価に関する研究会、「コーポレート・ガバナンス及びリスク管理・内部統制に関する開示・評価の枠組について 構築及び開示のための指針」₁、経済産業省企業行動の開示・評価に関する研究会、2005年
- KPMGビジネスアシュアランス株式会社、八田進二監訳『企業価値向上の条件 ターンバル・ガイダンス イギリスに見る内部統制態勢ガイドライン』、白桃書房、2002年
- 小林麻理、『政府管理会計 政府マネジメントへの挑戦』₁、敬文堂、2002年
- 斎藤静樹、『企業会計とディスクロージャー [第3版]』₁、東京大学出版会、2006年
- 櫻井通晴、「市場化テストの有効性と地方自治への導入課題 ABCとそのパッケージ・ソフトの役割」₁、『会計』第169巻第3号、森山書店、2006年、1～15頁
- ・藤野雅史、「アメリカの内国歳入庁（IRS）における行財政改革 政府へのABCの適用事例」₁、『行政&ADP』Vol. 35、行政情報システム研究所、1999年、3～11頁
 - ・「アメリカ政府関係機関における管理会計情報の活用 ABCシステムの適用の方向性」₁、『行政&ADP』Vol. 36、行政情報システム研究所、2000年、15～20頁
- 桜内文城、『公会計 国家の意思決定とガバナンス』、NTT出版、2004年
- 佐々誠一、「我が国独立行政法人監査の制度と基準」₁、鈴木 豊編著『政府監査基準の構造』第 部第11章、同文館出版、2005年、251～265頁
- 塩野 宏、『行政法 [第二版]』₁、有斐閣、2001年
- 柴 健次、『市場化の会計学 市場経済における制度設計の諸相』₁、中央経済社、2002年
- スイス、ジェームズ、柿崎 平訳『行政機関のマネジメントシステム 成果志向の行政経営モデルを構築する』₁、ピアソン・エデュケーション、2001年
- 杉山 学、「我が国公益法人の監査制度の基準」₁、鈴木 豊編著『政府監査基準の構造』第 部第2章、同文館出版、2005年、141～151頁
- 総合研究開発機構、『NPM（ニュー・パブリック・マネジメント）手法の地方自治体への導入』₁、研究報告書No. 20030026、総合研究開発機構、2003年
- 多賀谷 充、「財務報告に係る内部統制 経営者による評価と報告」₁、『企業会計』Vol. 57 No. 10、中央経済社、2005年、31～34頁
- ・「内部統制をめぐる今後の展望」₁、『企業会計』Vol. 58 No. 1、中央経済社、2006年、59～67頁
- 田中秀明、「マクロ財政運営と公会計情報：公会計の役割と限界」₁、山本 清編著『「政府会計」改革のビジョンと戦略 会計なき予算、予算なき会計は虚妄』第3章、中央経済社、2005年、115～176頁
- 土田義憲、『内部統制の実務』₁、中央経済社、2003年
- ・『会社法の内部統制システム 取締役による整備と監査役による監査』₁、中央経済社、2005年

- 徳江 陸、「我が国監査委員監査の制度と基準」、鈴木 豊編著『政府監査基準の構造』第 部第 6章、同文館出版、2005年、192～203頁
- 独立行政法人制度研究会編、『改訂 独立行政法人制度の解説』、第一法規、2004年
- 中里 透、「行財政改革と公会計情報：事務事業効率化に対する寄与と限界」、山本 清編著『「政府会計」改革のビジョンと戦略 会計なき予算、予算なき会計は虚妄』第4章、中央経済社、2005年、177～210頁
- 野村昭文、「本公開草案の背景と経緯」、『企業会計』Vol. 57 No. 10、中央経済社、2005年、23～26頁
- 野村修也、「新『会社法』と会計監査人・会計参与」、『JICPAジャーナル』No. 597、日本公認会計士協会、2005年、62～64頁
- 橋口 和、「英国の中央政府における内部統制について」、『金融研究』第25巻第2号、日本銀行金融研究所、2006年、93～108頁（本号所収）
- 橋本 尚、「内部統制の基本的枠組み」、『企業会計』Vol. 57 No. 10、中央経済社、2005年、27～30頁
- 八田進二・橋本 尚、『英国のコーポレート・ガバナンス』、白桃書房、2000年
 編著、『新版 監査論を学ぶ』、同文館出版、2004年
 、「本公開草案の意義と課題」、『企業会計』Vol. 57 No. 10、中央経済社、2005年a、18～22頁
 、「わが国における内部統制の現状と課題 内部統制関連基準の設定を踏まえて」、『地銀協月報』11月号、全国地方銀行協会、2005年b
 、「我が国における内部統制報告実務の制度化のゆくえ」、『JICPAジャーナル』No. 608、日本公認会計士協会、2006年
- 原 典雄、『監査委員監査の基礎知識』、ぎょうせい、2002年
- 原田 靖、「第18回公会計監査フォーラムの概要『公会計監査の原点 基本的な会計経理』」、『JICPAジャーナル』No. 605、日本公認会計士協会、2005年、66～69頁
- 深尾光洋・森田泰子、『企業ガバナンス構造の国際比較』、日本経済新聞社、1997年
- 藤田宙靖、『行政法入門〔第4版〕』、有斐閣、2005年
- 藤野雅史、「政府の業績測定システムと管理会計の課題」、『会計』第162巻第1号、森山書店、2002年、135～145頁
 、「政府における管理会計の歴史的展開」、一橋大学大学院商学研究科博士論文、2003年
 、「アメリカ政府の予算制度改革と管理会計論の展開」、『会計』第186巻第6号、森山書店、2005年、40～55頁
- 筆谷 勇、「我が国地方公共団体外部監査の制度と基準」、鈴木 豊編著『政府監査基準の構造』第 部第7章、同文館出版、2005年、204～213頁
- 古市峰子、「米国の公会計制度の仕組みとわが国へのインプリケーションについて」、『金融研究』第21巻第1号、日本銀行金融研究所、2002年、145～192頁

- 、「非営利法人による財務報告の特徴：財務・ガバナンス構造との関連性を中心に」、『金融研究』第23巻第2号、日本銀行金融研究所、2004年、105～152頁
- 古庄 修、「政府・自治体のガバナンスと監査の制度と基準」、鈴木 豊編著『政府監査基準の構造』第 部第10章、同文館出版、2005年、239～250頁
- 町田祥弘、「財務報告に係る内部統制の監査」、『企業会計』Vol. 57 No. 10、中央経済社、2005年、35～39頁
- 松井秀樹、「銀行における内部統制システム構築上の留意事項」、『地銀協月報』11月号、地銀協、2005年、10～16頁
- 水田健輔、「政府の予算・会計制度改革：主要国の制度設計とその決定要因」、山本 清編著『「政府会計」改革のビジョンと戦略 会計なき予算、予算なき会計は虚妄』第1章、中央経済社、2005年、5～68頁
- 水谷守男・古川 清・内野順雄編、『財政』、勁草書房、2002年
- 宮川公男、「ガバナンスとは」、宮川公男・山本 清編著『パブリック・ガバナンス 改革と戦略』第1章第1節、日本経済評論社、2002年、4～26頁
- 宮田慶一、「政策評価と公会計改革のあり方」、『金融研究』第20巻第1号、日本銀行金融研究所、2001年、101～126頁
- 宮脇 淳・梶川幹夫、『「独立行政法人」とは何か 新たな公会計制度の構築』、PHP研究所、2001年
- 持永勇一、「財務報告に係る内部統制評価と監査報告の結果」、『企業会計』Vol. 57 No. 10、中央経済社、2005年、40～44頁
- 森 毅、「米国の連邦政府における内部統制について」、『金融研究』第25巻第2号、日本銀行金融研究所、2006年、109～126頁（本号所収）
- 森 實、『内部統制の基本問題』、白桃書房、2000年
- 山本 清、「公会計 諸外国の動向とわが国へのインプリケーション」、IMES Discussion Paper No. 99-J-23、日本銀行金融研究所、1999年
- 、「政策評価と会計検査」、『公共政策 2000』、日本公共政策学会、2000年
- 、「各国のガバナンス改革の比較」、宮川公男・山本 清編著『パブリック・ガバナンス 改革と戦略』第2章第1節、日本経済評論社、2002年a、40～51頁
- 、「会計システム」、宮川公男・山本 清編著『パブリック・ガバナンス 改革と戦略』第4章第2節、日本経済評論社、2002年b、166～179頁
- 、「政府会計の理論的枠組みを巡る課題について」、『金融研究』第22巻第1号、日本銀行金融研究所、2003年、113～128頁
- 、「予算・会計制度における整合性と補完性」、山本 清編著『「政府会計」改革のビジョンと戦略 会計なき予算、予算なき会計は虚妄』第5章、中央経済社、2005年、211～266頁
- 和田八束・星野 泉・青木宗明編、『現代の地方財政〔第3版〕』、有斐閣、2004年
- Auditing Practices Board (APB), “Corporate Governance: Requirements of Public Sector Auditors (Central Government),” Bulletin 1999/5, APB, 2003.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), *Internal Control Integrated Framework*, American Institute of Certified Public Accountants, 1992. (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)』、『内部統制の統合的枠組み(ツール編)』、白桃書房、1996年)

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), “Auditing Standards,” INTOSAI, June 1989.

Public Sector Committee (PSC), “Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective,” International Public Sector Study 13, International Federation of Accountant, 2001.

Sterck, Miekatrien, Bram Scheers, and Prof. Dr. Geert Bouckaert, “The Modernization of the Public Control Pyramid: International Trends,” bestuurlijke organisatie Vlaanderen, 2005.

United Nations, “Audit Standards in the Public Sector, An analysis of Comparative Experience,” United Nations, 1987.