

我が国の業績公監査の発展と公認会計士等の役割

平成 25 年 4 月 16 日
地方自治法改正対応
プロジェクトチーム

目次

はじめに	3
1. 公的機関における監査の類型と業績公監査	5
(1) 公的機関における監査の役割・位置付け	5
(2) 公監査の類型	6
(3) 業績公監査の概要	7
(4) 業績公監査と保証業務の関係	9
2. アメリカ・イギリスにおける業績公監査制度の進展	12
(1) アメリカの公監査	12
(2) イギリスの公監査	15
(3) アメリカ・イギリスの公監査の展開からの示唆	17
3. 我が国の公監査制度の現状	18
(1) 中央政府の公監査	18
(2) 地方公共団体の公監査	18
4. 公監査の発展とその背景	24
(1) 公的部門の目標の多義性とパブリック・アカウンタビリティ	24
(2) 業績公監査のパラダイムシフト	25
5. 我が国の公的部門における業績の開示・報告制度	27
(1) 財務報告としての業績情報の開示・報告の取組	27
(2) 政策評価等の取組	29
(3) 政策評価等と業績公監査の関係	31
6. 信頼性を有する業績公監査制度の構築	33
(1) 保証業務としての業績公監査	33
(2) 保証業務における業績情報の生成	34
(3) 業績公監査のための業績管理統制の必要性	35
7. 国民主権・住民自治の制度的担保と業績公監査	37
(1) 我が国の業績公監査の発展に向けて	37
(2) 保証業務としての業績公監査の発展	37
(3) 公認会計士等が果たすべき役割	37
(4) 国民主権・住民自治の制度的担保	38

本報告書中 アルファベット略称一覧

略 称	名 称	日本語訳
A I C P A	American Institute of Certified Public Accountants	アメリカ公認会計士協会
C & A G	Comptroller and Auditor General	会計検査院長（イギリス） ¹
E & A D	Exchequer and Audit Department	国庫監査省（イギリス）
G A G A S	generally accepted government auditing standards	一般に公正妥当と認められた政府監査基準
G A O	Government Accountability Office ²	会計検査院（アメリカ）
I A A S B	International Auditing and Assurance Standards Board	国際監査・保証基準審議会
I G	Inspector General	監察総監（アメリカ）
I N T O S A I	International Organization of Supreme Audit Institutions	最高検査機関国際組織
I S A	International Standards on Auditing	国際監査基準
I S A E	International Standards on Assurance Engagements	国際保証業務基準
I S R E	International Standards on Review Engagements	国際レビュー業務基準
N A O	National Audit Office	会計検査院（イギリス）
S S A E	Statements on Standards for Attestation Engagements	証明業務基準（アメリカ）
V F M	Value for Money	支出に見合う価値

¹ 1983年のNAO設立以前は、国庫管理・監査長官と訳している。

² 2004年までは、General Accounting Office

はじめに

我が国の中央政府及び地方公共団体を合わせた長期債務残高は、平成 24 年度末で、約 940 兆円、対 GDP 比で 200%に迫る状況となっており³、主要先進国の中で最悪の状況にある。ギリシャに端を発した欧州における債務危機の経験から、公的債務の拡大に伴う財政の持続可能性については国際的にも懸念される状況にあり、歳入構造と歳出構造の在り方が問われる状況となっている。中央政府に比べると地方公共団体全体としての財政状況は、相対的に危機の程度は低いと、個別の地方公共団体について見ると、新聞等で報道されているとおり、第三セクター等の破綻の損失処理、公立病院における多額の累積欠損金⁴等により、非常に厳しい財政運営を迫られている地方公共団体も多い。

地方公共団体における財政状況の悪化等を受けて、財政の早期健全化や公営企業の経営の健全化等を図るため、地方公共団体の財政の健全化に関する法律（平成 19 年法律第 94 号。以下「財政健全化法」という。）が施行されている。その結果、地方公共団体における財政の健全度を判断する比率が公表され、一定の比率に達した団体は、財政健全化計画の策定、その実施等を行うことになった。実際に、財政健全化計画の策定等が必要となる団体が生じ、財政の健全化に向けた取組が行われていることも、地方公共団体等における予算の効率的、有効な使用等への関心を高める背景となっている。

厳しい財政運営が迫られる一方、地方公共団体によっては、特別会計における多額な剰余金の存在、競争原理が働かない中での随意契約による不必要な支出、公共事業における見積りの甘さからの過大な事業費支出、全都道府県及び全政令指定都市⁵における補助金の「預け」「流用」等の発覚⁶等の問題も報道等されている。

このような状況を踏まえて、地方公共団体の監査制度の抜本的な見直しについて政府内で検討がなされるなど、監査制度の抜本的な見直しの気運が高まっている。また、実務においては、監査委員又は監査委員事務局の職員として任用される公認会計士の数の増加、監査委員事務局の業務の一部が監査法人に委託されるなどの変化が見られている。

広く政府部門における監査を公認会計士又は監査法人（以下「公認会計士等」という。）が実施する場合の制度要因については、日本公認会計士協会が日本監査研究学会に研究委託し、平成 21 年 9 月に研究結果が公表されている⁷。本報告書では、地方公共団体の監査

³ 財務省ウェブページ 国及び地方の長期債務残高（平成 25 年 3 月）

http://www.mof.go.jp/budget/fiscal_condition/basic_data/201204/sy2404g.pdf

⁴ 総務省 平成 22 年度地方公営企業決算の概況によると、地方公共団体が経営する病院事業の累積欠損金は、2 兆 707 億円となっている。

⁵ 平成 21 年度末現在

⁶ 詳細は、会計検査院法第 30 条の 2 の規定に基づく報告書「都道府県及び政令指定都市における国庫補助事業に係る事務費等の不適正な経理処理等の事態、発生の背景及び再発防止策について」（平成 22 年 12 月会計検査院）参照

⁷ 日本監査研究学会・公監査研究特別委員会研究報告「公監査を公認会計士・監査法人が実施する場合に必要な制度要因の研究調査」

http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/post_1249.html

制度の見直しの議論や政府部門における財政状況の悪化を受けて、その充実が期待されている業績（行政成果）公監査制度を中心に、その発展と公認会計士等の役割について考察することとしたい。

まず、政府部門における監査の類型について、業績公監査を中心に整理を行いたい。次に、イギリス、アメリカ、我が国における業績公監査の歴史的進展について考察し、業績公監査の充実に至る制度的な役割について理解することに努める。また、その制度的な背景にある理念を理解することにより、業績公監査の本質を理解することに努める。

最後に、それらの理解を基に、我が国における業績公監査の発展における課題等を認識した後、我が国における業績公監査の発展の方向性及び公認会計士等が果たすべき役割について記述することとしたい。

なお、本報告書においては、「監査」の語を、企業会計審議会が定める監査基準等において用いられる「監査」とは、異なる意義で用いているので留意されたい⁸。

⁸ 本報告書における公監査の意義については、本報告書の「1. 公的機関における監査の類型と業績公監査」において記述している。

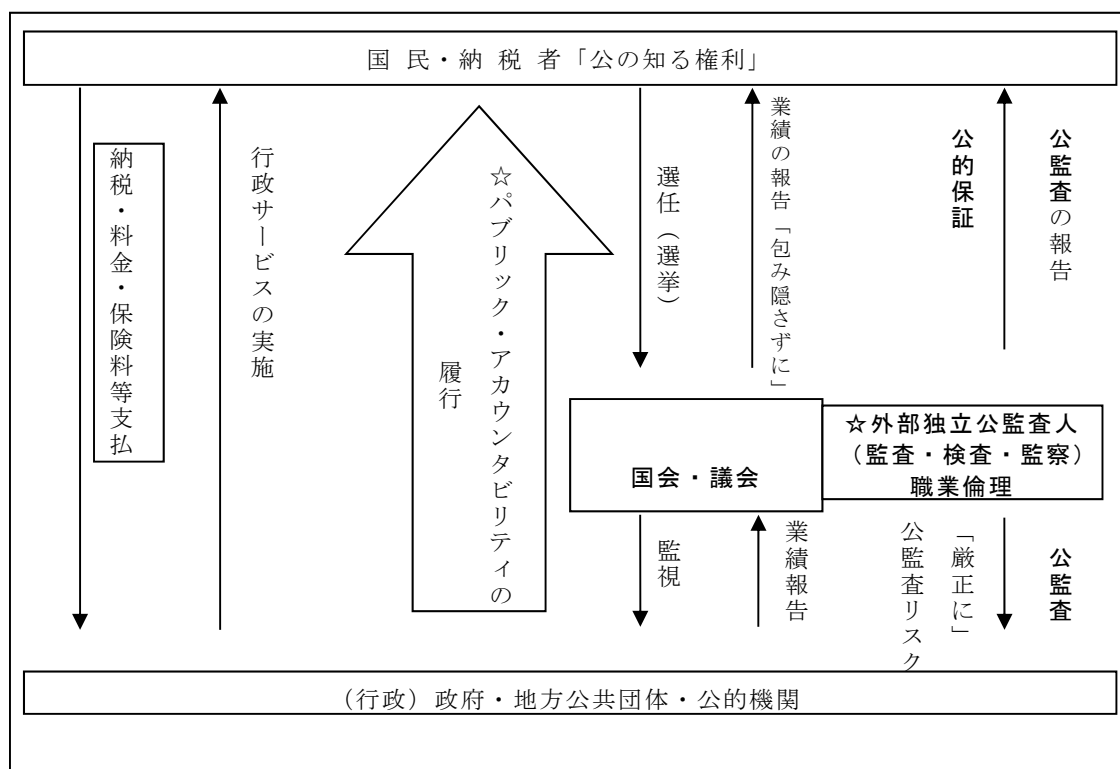
1. 公的機関における監査の種類と業績公監査

(1) 公的機関における監査の役割・位置付け

中央政府、地方公共団体、独立行政法人、特殊法人、地方公社等の公的セクターに属する主体に対する監査（広義）を公監査（広義）という。現在、我が国では、公監査として、会計検査院による検査、地方公共団体の監査委員による監査及び外部監査人による包括外部監査・個別外部監査、独立行政法人における会計監査人の監査等が実施されている。

公監査の各制度は、当該監査制度を含む被監査主体のガバナンス、環境及び沿革により、多様な外観を有している。しかし、行政府・立法府・国民との関係から公監査制度を俯瞰することにより、公監査制度に共通する本源的な目的・役割を理解することが可能となる。公監査の位置付けについて、それらの関係から図示すると以下のとおりとなる。

図表 1 公監査の位置付けと公監査の制度要因



(出典) 公監査を公認会計士・監査法人が実施する場合に必要な制度要因の研究調査（平成 21 年 9 月 日本監査研究学会・公監査研究特別委員会。以下「日本監査研究学会研究調査」という。） 4 頁

公監査制度の監査主体たる外部監査人は、行政府と国民・立法府との関係で見ると、行政府の執行の適正性、適法性、妥当性等を監視することを国民・立法府から負託され、立法府・国民に対して、公監査の結果について報告を行い、行政府の活動及び行政府によるパブリック・アカウンタビリティの履行について公的な保証を与えるものである。

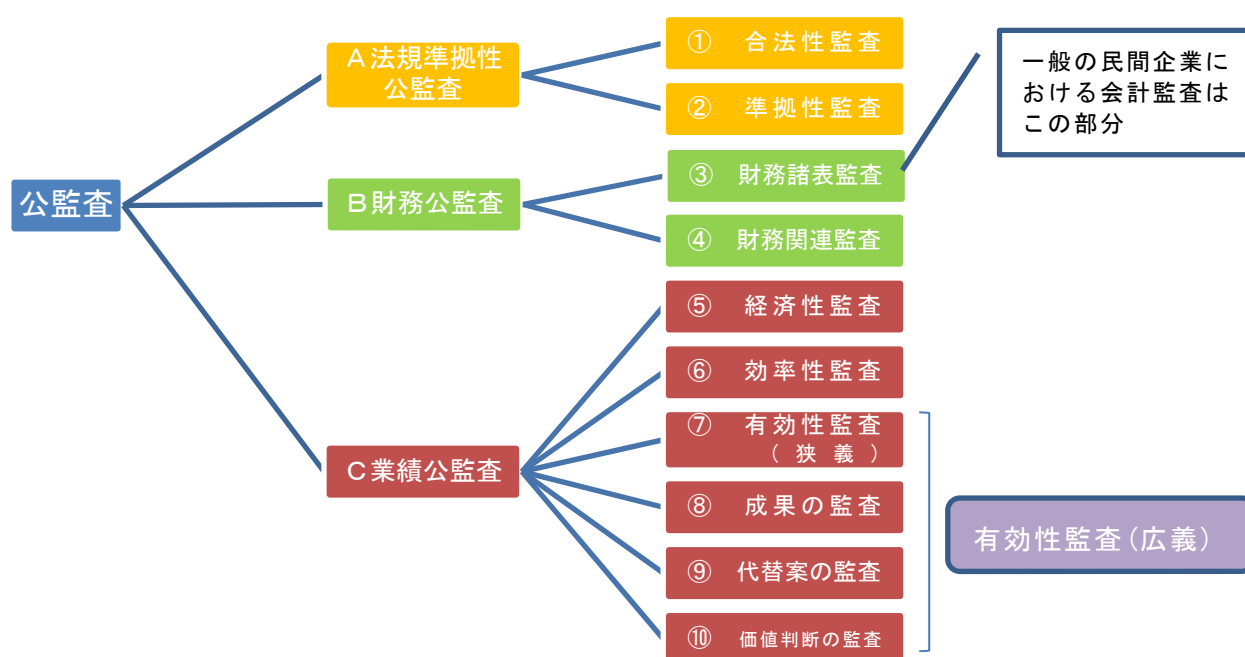
ここで言う「公的な保証」とは、行政府の行政サービスの執行等に関する、行政府の立法府・国民に対するパブリック・アカウンタビリティの履行に関して独立性・正当性

を有する外部監査人が信頼性を付与することを意味し、その水準は、政治行政制度、民族性、文化性、保証を行う情報の性質等により、多様なものとなり得る。また、外部監査人は、「公的な保証」を付与するものである以上、その制度的正当性を担保するための監査に係る基準、すなわち、公監査基準又は政府監査基準を構築することが必要となる⁹。

(2) 公監査の類型

公監査は、企業等に対する監査と比較して、多様な類型に展開・発展してきている。現在の公監査の類型について分類すると、以下のとおりとなる。

図表2 公監査の類型



公監査は、行政府によるパブリック・アカウンタビリティの履行を担保するため実施するものであるが、公的な保証を行おうとする情報の種類・目的により、上記の表の①～⑩に分類することができる。

①～⑩については、政府部門が有するアカウンタビリティの観点から、大きく、上記のAの法規準拠性公監査、Bの財務公監査、Cの業績公監査の三つに分類することができる。また、Aの法規準拠性公監査、Bの財務公監査、Cの業績公監査は、監査対象、監査目的、監査の過程で把握しなければならないリスク、監査における判断基準と測度（指標・尺度）、監査結果の報告様式も異なる。

民間部門の監査においては、伝統的に会計監査と業務監査という分類がなされるが、

⁹ パブリック・アカウンタビリティについては、本報告書の「4. 公監査の発展とその背景」において詳細に記述している。

会計監査が、図表 2 の③財務諸表監査にほぼ相当し、業務監査は、財務諸表監査以外が相当することになる。ただし、民間部門における業務監査において主となるのは、法規準拠性監査や財務関連監査となり、また、業務監査においてそれらが主となるとしても、民間部門における監査全体で見れば、そこに投入される資源量は小さいものとなる。

本報告書では、このうち政府部門の監査において重視されている C の業績公監査に焦点を当てて、検討を行うものである。

(3) 業績公監査の概要

公的機関は特定の目的をもって政策、事業等を実施しているが、業績公監査は、政策、事業等が「物事は正しい方法で実施されているか」、「正しい物事が実施されているか」という二つの基本的な質問に対して回答するため実施されている。具体的には、行政活動のような公的活動の経済性、効率性及び有効性（広義）¹⁰の観点について監査が実施される。経済性、効率性及び有効性の概念は、最高会計検査機関国際組織（以下「INTOSAI」という。）¹¹のガイドライン¹²では、以下のとおり説明されている。また、経済性、効率性¹³及び有効性の観点からの監査は、それぞれの英語での頭文字から、3E 監査と総称されている。イギリスやカナダ等では、同様の意義で VFM (Value for money (支出に見合う価値)) 監査とも呼称している（本報告書では、イギリスに関する記述を除き、3E 監査と記述する。）。

- ・ 経済性 (Economy) 適切な質を有するとみなされる活動に投入される資源の費用を最小化すること
- ・ 効率性 (Efficiency) 投入又は活動から生じるアウトプット（産出）を、質及び量の観点から最大化すること
- ・ 有効性 (Effectiveness) 要求される目標又は目的を達成すること

行政活動の流れと経済性・効率性・有効性の関係を図表 3 のとおりとなる。

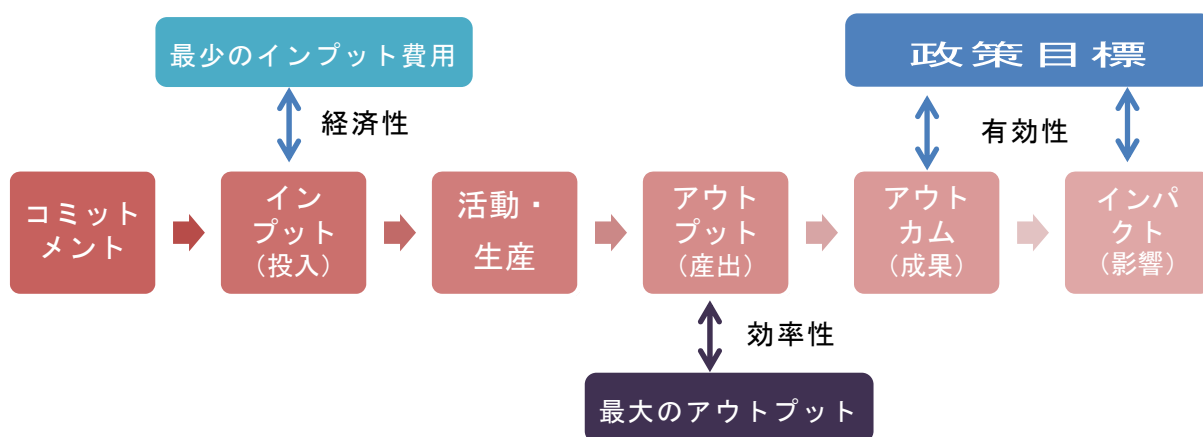
¹⁰ 特に断りがない限り、本報告書中の「有効性」は、「有効性（広義）」の意味に用いる。

¹¹ International Organization of Supreme Audit Institutions。各国の政府会計検査の最高会計検査機関で組織される。我が国では、会計検査院が加盟している。

¹² Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience (The International Standards of Supreme Audit Institutions 3000)

¹³ 経済性及び効率性ともに、投入と産出比率による規準であることから、経済性と効率性を区別せず、効率性（広義）や能率性と表現する場合もある。

図表3 行政活動の流れと経済性・効率性・有効性



行政活動がコミットメント、インプット、アウトプット、アウトカム、インパクトへ進むにつれて、数値情報に集約して表すことに対する技術的な困難度及びコストは上昇することになる。そのことは、業績公監査の進展における大きな課題となる。

行政活動の成果（行政成果）たる業績の評価（assessment。以下「評価（広義）」という。）については、INTOSAIのガイドラインでは、その類型について以下のとおり整理している。

図表4 政策業績の評価（広義）の類型

業績の評価（広義）の類型	主な測定事項/政策評価手法の類型
業績測定 (Performance Measurement)	プロセス（実行された政策活動の類型及び段階）
	アウトプット
	アウトカム
政策評価 (Program Evaluation)	プロセス評価 ¹⁴
	アウトカム評価 ¹⁵
	インパクト評価 ¹⁶
	コストベネフィット・コスト有効性分析 ¹⁷

業績測定は、測定可能な業績規準によって示された政策目的を達成しているかどうか
に焦点を当てるのに対して、政策評価は、継続的な規準によりモニターできる情報より
も、業績に関する幅広い情報及びその背景、状況等に焦点を当て調査することになる。

業績公監査(Performance Audit)と政策評価(Program Evaluation)の関連については、

¹⁴ 意図したように政策が運営されている程度について評価を行うものである。

¹⁵ ある政策がアウトカム指向の目的を達成した程度を判断する評価形式である。

¹⁶ ある政策のアウトカムと当該政策が存在しなかった場合に生じるものを比較することにより、当該政策の純効果を判断する、アウトカム評価の一形式である。

¹⁷ プログラムのアウトプット又はアウトカムとそれらを産み出すコストを比較して分析するものである。

政策評価は、政策の方針と結果の適合性の判定を非貨幣情報や予測情報によって行う総合的評価プロセスであるが、業績公監査は、そのような政策評価を包含する広義の概念と考えられている。アメリカの会計検査院（Government Accountability Office。2004年までは、General Accounting Office。以下「GAO」という。）では、政策評価は業績公監査の一つの手段であるとされている。政策評価報告書が主張（assertion）のレベルになれば監査可能性は高まる。そのためには業績を正確に測定することができるような業績測度（指標・尺度）の設定が必要である。

（4）業績公監査と保証業務の関係

公認会計士等が実施する業務の中心は、保証業務（Assurance Engagements）であり、業績公監査と保証業務との関係について本項で簡単に整理を行う（「6. 信頼性を有する業績公監査制度の構築」において再度取り上げる。）。

保証業務の枠組みについては、国際会計士連盟の国際監査・保証基準審議会（International Auditing and Assurance Standards Board。以下「IAASB」という。）から、「保証業務の国際的フレームワーク」（以下「保証業務のフレームワーク」という。）が提示されている。保証業務のフレームワークにおいては、保証業務の構成要素及び目標を定義し、国際監査基準（International Standards on Auditing。以下「ISA」という。）、国際レビュー業務基準（International Standards on Review Engagements。以下「ISRE」という。）及び国際保証業務基準（International Standards on Assurance Engagements。以下「ISAE」という。）が適用される業務を識別している。

保証業務のフレームワークでは、保証業務について、業務実施者が、主題を規準によって測定評価した結果について、その結果に対する想定利用者（責任当事者¹⁸を除く。）の信頼の程度を高めることを意図して結論を表明する業務であると定義している¹⁹。

保証業務のフレームワークにおいては、保証業務について、二つの観点から類型化を行っている。

一つ目が、主題に対して測定評価の規準を適用した結果として得られる情報（以下「主題情報」という。）を誰が生成し、その開示場所がどこかによる整理であり、「アサーションに基づく業務」（Assertion-based-Engagements）と「直接報告業務」（Direct Reporting Engagements）に区分される。両者の差違は、図表5のとおり整理される。

¹⁸ 責任当事者とは、アサーションに基づく業務の場合は主題情報に責任を有する者（主題情報と合わせて主題に責任を有する場合もある。）、直接報告業務の場合は主題に責任を有する者である（保証業務のフレームワーク第25項）。

¹⁹ 保証業務のフレームワーク第7項

図表5 「アサーションに基づく業務」と「直接報告業務」の区別

保証業務の区別	主題情報の作成者	主題情報の形態	想定利用者にとって、責任当事者による主題情報は直接に利用可能か	主題情報の開示場所
アサーションに基づく業務	責任当事者	責任当事者の主張	利用可能	責任当事者による報告書
直接報告業務	責任当事者	責任当事者の説明(非公表)	利用不可	業務実施者による保証報告書
	業務実施者	業務実施者による結論		

(出典) 内藤文雄、松本祥尚、林隆敏「国際監査基準の完全解説」中央経済社に基づき作成

二つ目が、保証の程度による区分であり、「合理的保証業務」(Reasonable Assurance Engagement)と「限定的保証業務」(Limited Assurance Engagement)に区分される。両者の差違は、以下のとおり整理される。

図表6 合理的保証業務と限定的保証業務の区別

保証業務の区別	保証業務のリスク水準	結論の表明方式	想定利用者に対して提供される保証の程度
合理的保証業務	許容可能な低い水準	積極的方式	合理的に高い水準
限定的保証業務	許容可能な水準(ただし、合理的保証業務の場合より高い水準)	消極的方式	合理的な水準

(出典) 内藤文雄、松本祥尚、林隆敏「国際監査基準の完全解説」中央経済社

保証業務としての業績公監査について検討する場合、保証業務について定める各基準書のうち、過去財務情報の監査又はレビュー以外の保証業務の実施について定めるISA Eとの関係について整理する必要がある。過去財務情報の監査又はレビュー以外の保証業務の一般的な事項については、ISA E 3000「過去財務情報の監査又はレビュー以外の保証業務」において規定されており、その基本原則、必要不可欠な手続及び指針を提供している。

業績公監査では、被監査機関が自ら業績たる行政成果を測定評価した結果について開示報告を行う業績報告書に対して監査が実施される事例に比して、監査機関自らが主題たる被監査機関の業績を測定評価して、主題情報を監査機関の監査報告書に記載する方法が多く用いられている。当該業務を保証業務として実施することとした場合には、直接報告業務としての要件を満たすよう実施されることとなる。

現行のISA E 3000(2003年12月IAASB承認)においては、直接報告による保証業務もその内容に含んでいるが、脚注等において直接報告による保証業務について記載する程度となっており、広く業績公監査についてISA E 3000の枠組みに基づき整理することは難しい状況にあった。

現在、ISA E 3000については、要求事項及び適用指針の拡充並びに明瞭化を行うための改訂作業が実施されている。IAASBから2011年4月に公表されたISA E 3000の改訂に係る公開草案においては、業績公監査やVFM監査等の直接業務が公的部門に

において普及している状況を踏まえ、基準の本文上で、保証業務は、証明業務 (Attestation Engagements) ²⁰か直接業務 (Direct Engagements) ²¹のいずれかになり得ることを規定している。また、直接業務を適用する場合の要求事項及び適用指針を基準本文上で明確に規定することにより、実務における直接業務の実施について配慮されている。I S A E 3000 の改訂に係る検討には、I N T O S A I からタスクフォースにメンバーが参加しており、業績公監査の実務も考慮して検討が進められている。

公的機関においても本公開草案に対する関心は高く、今後、業績公監査においても、I S A E 3000 に規定する概念を基に各国において当該監査のフレームワークの整理がなされていく可能性もある。

²⁰ 現行の I S A E 3000 に基づく「アサーションに基づく業務」に相当

²¹ 現行の I S A E 3000 に基づく「直接報告業務」に相当

2. アメリカ・イギリスにおける業績公監査制度の進展

(1) アメリカの公監査

① アメリカの公監査の発展過程

アメリカでは、公監査として、G A Oによる監査や単一監査法（Single Audit Act）による州・地方政府等の監査、各州・地方政府監査人による監査等が実施されている。

アメリカにおける業績公監査は、連邦及び州・地方政府ともに、パブリック・アカウンタビリティの高揚により業績報告書の作成に積極的であり、これに対するレビュー又は監査が推進されている。

アメリカの連邦政府の監査は、G A Oを中心に展開されている。G A Oは、1921年予算会計法（Budget and Accounting Act of 1921）により議会の附属機関として設立された。特に第二次世界大戦以降、それまで実施していた証書書類監査を行政機関に移行し、政府の全ての取引を綿密に調べる代わりに、連邦政府機関の財政コントロールと財政管理を検証することとした。G A Oは、包括的な監査に移行し、その権限を拡大させてきた。

1972年には、G A Oが政府監査基準（イエローブック²²第1版）を制定し、プログラム結果、目標達成、代替案の検討など、低コストでの行政結果志向の監査のための基礎構造が形成された。すなわち、3 Eの観点からのプログラム結果監査（Program Results Audit）に係る制度が構築された。

また、連邦政府においては、保証型の業績公監査の前提となる業績報告書の作成及び開示に向けた制度についても整備が図られた。1990年の主席財務担当者（C F O）法に基づき各省庁の財務報告及び内部統制制度の整備がなされ、財務管理システムの改善がなされた。さらに、1993年には政府業績成果法（Government Performance and Results Act of 1993 ; GPRA）が制定された。同法により、戦略計画、業績計画及び業績報告からなる業績管理フレームワークが構築され、業績報告書の作成が義務付けられた。また、これに対する包括的な業績公監査が実施されている。監査人は、監察総監²³（Inspector General。以下「I G」という。）又はG A Oである。

州・地方政府の監査は、G A Oの一般に定められた政府監査基準の展開とともに充実が図られた。また、政府会計基準審議会（G A S B²⁴）による1994年のサービス業績成果（Service Efforts and Accomplishments ; S E A）報告作成の促進要請（義務化はされていないが州・地方政府によっては積極的に導入している。）により業績公監査についても進展が見られる。

財務・準拠性公監査については、1984年の単一監査法により、連邦政府の補助金に係

²² Government Auditing Standards。表紙がイエローであるから、イエローブックと呼称される。現行は、2011年版（2011年12月発行）となっている。

²³ 1978年監察総監法（Inspector General Act of 1978）により設置された。独立した機関であり、監査と調査を実施している。

²⁴ Governmental Accounting Standards Board。アメリカの州及び地方政府の会計基準設定主体。

る監査は単一に調整され、内部統制の評価と合法性及び合規性の準拠性監査が主要な監査目標になった²⁵。財務諸表・内部統制及び準拠性の監査は、外部監査人（公募又は任命の I G 又は外部民間会計士事務所）が監査を実施している。その後 1996 年の同法の改正により、品質向上が図られ、リスクアプローチが採用された²⁶。

このようにアメリカの公監査は、財務公監査を始め、業績公監査においては、合規性、経済性・効率性・有効性、政策評価、業績報告の保証・監視まで、多様な業績公監査が展開されている。このような中で、アメリカの業績公監査は、政府の業績目標の多様性及びパブリック・アカウンタビリティを重視し、先述の 3 E の観点に、公平性 (Equity) 及び倫理性 (Ethics) の観点を加えた 5 E 監査に発展・移行してきている。

② アメリカの政府監査基準における保証業務

アメリカの政府監査基準（イエローブック）は、財務監査、証明業務（Attestation Engagements）、業績監査の別に、一般基準、実施基準及び報告基準を定めている。アメリカでは、政府監査基準のほか、アメリカ公認会計士協会（A I C P A）が定める監査基準（Statements on Auditing Standards）及び証明業務基準（Statements on Standards for Attestation Engagements。以下「S S A E」という。）を包含する監査基準の体系を「一般に公正妥当と認められた政府監査基準（generally accepted government auditing standards。以下「G A G A S」という。）」としている。例えば、公認会計士等が G A G A S に従って証明業務を実施する場合には、S S A E のほか、政府監査基準の証明業務の章に定める追加的な要求事項に従うことが必要となる。

G A G A S の証明業務基準を適用する場合は、A I C P A が定める、保証水準が異なる①検証（examination）、②レビュー（review）、③合意された手続（agreed-upon procedure）のうちのいずれかのサービス類型に該当するものとして提供されることとなる²⁷。

政府監査基準において、証明業務の目的とされている例は、図表 7 のとおりである（政府監査基準 附録 1 補則指針 A2.01）。

²⁵ 単一監査法では、同法に準拠して監査を実施する場合における指針と方針の策定の権限を、行政管理予算局（Office of Management and Budget。以下「OMB」という。）の局長に付与している。OMB は、一様な監査体系の構築のための監査の指針と方針を定めるため、通達 A-133「州、地方政府及び非営利組織の監査」を発している。

²⁶ 単一監査法及び A-133 は州・地方政府並びに政府から補助金を受けている非営利組織の監査において、G A G A S に準拠することを求めている。

²⁷ G A O の政府監査基準の詳細については、日本監査研究学会研究調査の「第 2 章 G A O の政府監査基準」を参照されたい。

図表7 政府監査基準 附録1 補則指針 A2.01

a	予測財務情報又は予測業績情報
b	経営者（管理者）の討議と分析（MD & A）の開示
c	主体の財務報告に関する内部統制
d	主体の特定の要求事項（例えば、入札の監視、会計並びに補助金及び契約に関する報告）に関する準拠性に関する内部統制の有効性
e	特定の法、規則、基準、契約及び補助金に関する主体の準拠性
f	報告された業績測度の正確性及び信頼性
g	生じた最終契約コストは、要求される明白な証拠に基づき、かつ、契約条項に準拠しているかどうか
h	コスト明細に基づく提案されている契約総額の許容可能性及び妥当性
i	棚卸資産又はその他資産の量、状態及び評価

政府監査基準による監査及び証明業務の類型は、以下のとおり整理される。

図表8 監査と証明業務の類型

類型	業務目的	規準	業務を実施する場合に用いる基準	業務実施者	保証の類型 ²⁸	
財務監査	主体の財務諸表の表示が適正であるとの意見	一般に公正妥当と認められる会計基準	GAGAS（AICPAが発行する基準書を含む。）	GAO、IG、州・地方政府の監査人又は会計士	合理的な保証	
証明業務	検証	経営者の主張が適正であるとの意見	GAGAS（証明業務についてAICPAが発行した基準書を含む。）	GAO、IG、州・地方政府の監査人又は会計士	合理的な保証	
	レビュー	ある項目又は事項について結論を得るために十分な業務の実施			監査目的によって変わる。	限定的保証
	合意された手続	経営者により定義された特定の手続の実施			監査目的によって変わる。	保証ではない。
業績監査	プログラムの効率性及び有効性の評価	監査目的によって変わる。	GAGAS	GAO、IG、州・地方政府の監査人又は会計士	合理的な保証	

（出典）政府における監査サービスの調達（政府会計士協会（Association of Government Accountants）2009年2月）

²⁸ イエローブックにおける保証の類型である。

GAGASにおいては、証明業務の範囲に合意された手続も含まれる（参考資料1として、合意された手続による報告書の例を添付）。また、業績測度の監査報告書の例を参考資料2として添付している。

我が国では、合意された手続と評価の性質を含む非監査業務の差違は不明確であるが、GAGASにおいては、合意された手続も証明業務の範囲に含まれているため（当然、当該業務の基準を有する。）、証明業務以外の評価の性質を含む非監査業務と合意された手続とは、GAGASの基準によるか否かにより明確に区分して業務を実施することが可能となっている。

(2) イギリスの公監査

イギリスにおいて、監査目的の変化とその要因はアメリカ政府監査と同様の推移を示している。

1866年国庫監査省法（Exchequer and Audit Departments Act 1866）により国庫管理・監査長官（Comptroller and Auditor General。以下「C & AG」という。）及び国庫監査省（Exchequer and Audit Department。以下「E & AD」という。）が設置された。当初は全ての取引の監査を実施していたが、政府活動の水準が拡大するに連れて現実的でなくなり、1921年国庫監査法（Exchequer and Audit Departments Act 1921）により、全ての証憑等^{しょうひょう}に対する監査からサンプルによる監査に移行した。

1960年代以降、政府におけるVFMの状況に関してC & AGが議会に報告する権限の必要性等が議論された。1980年代にはC & AGがVFM監査として効率性と有効性の監査を実施した。1983年の国家監査法（National Audit Act 1983 c.44）により、C & AGが公式に議会の官吏となり、VFM監査が法定された²⁹。また、C & AGをサポートしていたE & ADに代わって会計検査院（National Audit Office ; NAO）が有効性監査の一層の推進を目指して設立されることとなった。VFM監査に関する監査基準は設定されていないが、VFM監査の品質に関するフレームワークとして指針が示されている。

イギリスの地方政府の監査では、1982年の地方財政法（Local Government Finance Act 1982）により³⁰、1983年に独立的機関としての監査委員会（Audit Commission）が設置され³¹、VFM監査と監査人の独立性を強化した。監査委員会は、監査人の選任及び当該監査を実施する場合の方法を記載した監査実務コード（Code of Audit Practice）を

²⁹ National Audit Act 1983 c.44 part2

³⁰ その後1998年に監査委員会に係る複数の法律の規定を一つの法律に取りまとめた1998年監査委員会法（Audit Commission Act 1998 c.18）が制定されている。

³¹ 監査委員会は、イングランドとウェールズの監査を所掌しているが、代表例として説明する。北アイルランドについては、Northern Ireland Audit Office、スコットランドについては、Audit Scotlandが所掌している。

設定及び維持することとされた³²。監査実務コードは、それぞれの議会において決議により承認されなければ、効力を有しないこととされ³³、独立した機関が地方政府の監査基準を設定することに対する政治的正当性を付与することとしている。

1991年には、保守党のメイジャー首相が、行政サービスの改善を目的として市民憲章（Citizen's charter）を導入した。市民憲章では、公共部門が提供するサービス業績を数値で表すこととされ、さらに、監査委員会が業績指標を作成し、地方政府は、監査委員会が作成する業績指標に従って測定した結果の公表が義務付けられたことからVFM監査が大きく進展した。

1997年に保守党政権に替わり、ブレア労働党政権が誕生した。ブレア労働党政権は、新たな業務改善の仕組みとしてベスト・バリュー（Best Value）を導入した。ベスト・バリューは、大きく①戦略体系の構築、②業績マネジメント体系の構築、③外部監査、④失策に対する国の介入権の行使の4段階で構成された。

外部監査としては、毎年提出される業績プランに対して実施するベスト・バリュー監査（Audit of Best Value Performance Plans）³⁴と全サービスを5年間で一巡するように検査するベスト・バリュー監察（Best Value Inspection）³⁵の二つの仕組みが設けられた。ベスト・バリュー監査を実施するに当たっては、監査実務コードに準拠することとされ、監査委員会は、監査人がベスト・バリュー監査を実施するための方法を規定した監査実務コードを整備することとされた³⁶。その後、新たな監査実務コードが公表され、準拠性公監査、財務公監査及び業績公監査が公監査モデルとなった。

さらに、2002年からは総合的な行政サービスの質を高めるために、包括的業績評価（Comprehensive Performance Assessment；CPA）システム³⁷が導入された。地方政府は、年次効率性報告書の作成が義務付けられ、2006年度から監査人による当該報告書のレビューが義務付けられた。また、2006年度からは、VFM監査報告書の作成が要請されている³⁸。

地方政府の監査の基準については、監査委員会の公監査基準に監査実務コードを基本として構成されている。また、イングランド・ウェールズ勅許会計士協会（ICAEW）が、監査ガイドラインを設定している。このほか、勅許公共財務会計協会（CIPFA

³² Local Government Finance Act 1982 c.32 s.14 (1)/Audit Commission Act 1998 c.18 s.4 (1)

³³ Local Government Finance Act 1982 c.32 s.14 (3)/Audit Commission Act 1998 c.18 s.4 (4)

³⁴ Local Government Act 1999 c.27 s.7

³⁵ Local Government Act 1999 c.27 s.10

³⁶ Local Government Act 1999 c.27 s.8

³⁷ 自治体の提供する個々のサービスの評価を行うのみではなく、自治体の組織全体として包括的な評価を実施するため、全国共通の基準に基づき自治体を総合的に評価し、各自治体を五つのカテゴリーに区分した。2009年に当該制度を発展させた包括的地域評価制度に移行したが、2010年キャメロン政権により廃止された。

³⁸ イギリスの地方政府における業績公監査の取組の詳細については、石川恵子「地方自治体の業績監査」中央経済社 2011年3月及び遠藤尚秀「パブリック・ガバナンスの視点による地方公会計制度改革」を参照。

³⁹⁾ が、各種の基準書、意見書、手続書等を公表している。

このようにイギリスの公監査は、財務公監査を始め、業績公監査においては、合規性、VFM、政策評価、業績報告の保証・監視まで、包括的な業績公監査が展開されている⁴⁰⁾。

(3) アメリカ・イギリスの公監査の展開からの示唆

上記で概観したように、アメリカ及びイギリスともに業績公監査が大きく進展している。その要因は、様々な視点により分析は可能であると考えるが、我が国への示唆という点から以下の2点について特に記述したい。

① 国民・住民へのパブリック・アカウンタビリティの履行及び国民・住民の意思決定に資する情報の提供という視点の重視

アメリカ及びイギリスともに、公的部門の業績の改善を図るために、制度的な業績管理システムを導入した。その業績管理システムの制度設計においては、国民・住民へのパブリック・アカウンタビリティの履行及び国民・住民の意思決定に資する情報の提供という視点を重視して、公的機関の業績情報の外部への報告を制度化している点は、パブリック・アカウンタビリティと意思決定の重要性を理解しているためであると考えられる。

② 外部監査制度の意義の理解

両国ともに、業績報告制度が整備される前から外部への財務報告制度が整備され、当該報告の内容について、外部の独立した第三者から合理的な保証を付与する仕組みを制度化している。これは、国民・住民に対する上記①のパブリック・アカウンタビリティ及び意思決定目的を果たすためには、公的な保証がなされなければ、その責任が解除されないとの理解に基づくものである。同様の仕組みは、民間企業の財務諸表監査にも見られるが、その重要性は、市場から資金を受託した民間企業の場合と比しても、国民・住民から資金、権限等を受託した公的機関においても非常に大きいものであることの当然の帰結であると考えられる。そのような理解を前提とすれば、業績情報に関する国民・住民への報告についても、同様の公的な保証を与えるという結論に至るものと考えられる。

³⁹⁾ Chartered Institute of Public Finance and Accountancy。公共部門に特化した会計士協会。

⁴⁰⁾ 2010年8月にコミュニティ・地方政府省 (The Department for Communities and Local Government。以下「DCLG」という。)がイングランドの地方政府を監査する新しい枠組みを実施する計画を発表した。2012年7月には、DCGLが、事前審査のため、地方監査法案の草案を公表している。

3. 我が国の公監査制度の現状

(1) 中央政府の公監査

我が国の中央政府の公監査は、会計検査院により実施されている。会計検査院は、明治13年(1880年)に誕生し、明治22年(1889年)の大日本帝国憲法によって、天皇に直属する独立の官庁となった。その後、日本国憲法第90条を受けて、現行の会計検査院法(昭和22年法律第73号)が制定され、同法において内閣から独立した組織であることが定められた⁴¹。検査⁴²は、平成9年(1998年)の改正後の会計検査院法に基づき、正確性、合規性、経済性、効率性、有効性の観点その他会計検査上必要な観点から実施され⁴³、法規準拠性公監査、財務公監査⁴⁴及び業績公監査がそれぞれ実施されている。会計検査院の検査は、有効性監査の段階に入っているが、その数や深化の程度は、両者の制度的な位置付けの差違も影響しているものと思われるが、アメリカのGAOに比べると、今後の更なる展開が期待される状況となっている。ただ、近年、事業の有効性の検査として費用便益分析に係る数値に焦点を当てた検査結果が見られ(参考資料6)、このような手法の検査は、今後の業績公監査の進展に当たっては示唆に富むものであると考える。また、会計検査院は、政府監査基準を作成していなかったが、平成24年11月に会計検査基準案⁴⁵を公表している。

(2) 地方公共団体の公監査

① 監査委員監査制度

我が国の地方公共団体には、監査を実施する機関として監査委員が設置されている。監査委員は、長から独立した執行機関⁴⁶として設置され、監査委員の定数は、都道府県及び人口25万人以上の市については4人、その他の市及び町村については2人となっている(条例によりその定数を増加させることは可能)。監査委員は、財務に関する事務の執行及び経営に係る事業の管理を監査し⁴⁷、必要があると認めるときには、事務の執行について監査をすることができる⁴⁸。その他監査委員の職務権限として、決算に係る審査、現金出納の検査、特別監査⁴⁹、住民監査請求に係る監査等が規定されている(参

⁴¹ 会計検査院法第1条

⁴² 会計検査院法では、「監査」ではなく「検査」が用語として用いられているため、我が国の会計検査院の説明箇所については、「検査」の語を用いて記述する。

⁴³ 会計検査院法第20条第3項。なお、会計検査院は、平成9年の会計検査院法の改正以前から3Eの観点の検査は実施している。

⁴⁴ 保証型の財務諸表監査は、実施されていない。

⁴⁵ 「会計検査基準(試案)の策定・公表について」の中で、「会計検査基準(試案)は、財務諸表に対し合理的な保証を与える会計検査を行うことを前提としたものではなく、不適切又は不合理な会計経理や会計経理と関連する事務・事業の遂行を指摘する検査を前提としている」旨記述されている。

⁴⁶ 執行機関とは、その担任する行政事務の管理及び執行に関し、決定権を持ち、行政を有効に遂行し得る機関を指す(逐条地方自治法第5次改訂版(松本英昭 学陽書房)457頁)。

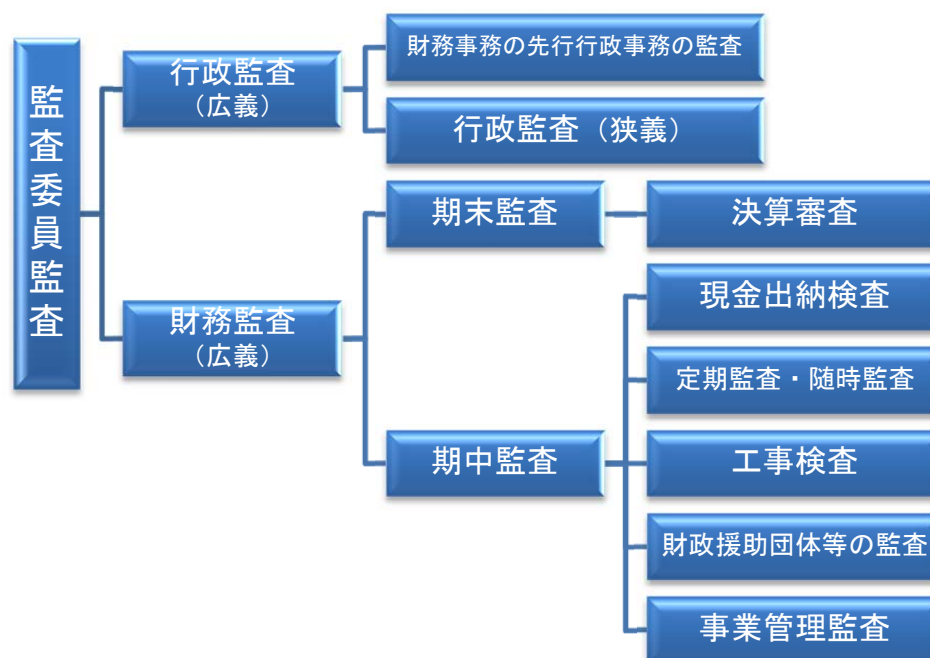
⁴⁷ 地方自治法第199条第1項

⁴⁸ 地方自治法第199条第2項

⁴⁹ 地方自治法第75条の規定による直接請求による監査、同法第98条第2項の規定による議会の請求による監査、同法第199条第6項の規定による当該普通地方公共団体の長の要求による監査及び同条第

考資料7)。地方自治法（昭和22年法律第67号）上に規定された監査委員の職務権限は、体系的に整理されたものとはなっていないが、特別監査、住民監査請求に係る監査等その性質が大きく異なるものを除くと、大きくは、財務監査と行政監査の概念で整理することができる。

図表9 地方自治法に定める監査の種類の整理



(出典) 監査委員監査の基礎知識 (原典良雄 ぎょうせい)

監査委員監査は、法規準拠性による監査のほか、3Eの観点からも監査が実施されている。監査委員監査において準拠すべき基準については、地方自治法その他の関係法令においては明確に規定されていない。そのため、監査委員で組織される全国組織において、地方公共団体の監査委員監査の基準の例⁵⁰として、都市監査基準準則（全国都市監査委員会）、標準町村監査基準（全国町村監査委員協議会）等が定められている。その内容・性格は、準則的・訓示的な規定と監査等の着眼点から構成されている。地方公共団体においては、同様の内容の監査基準を訓令等において規定することにより、規範性を制度的に持たせている例も見られる（参考資料8）。地方公共団体が個別に定める監査基準においては、監査の着眼点等については、都市監査基準準則による旨の規定⁵¹があるため、実際の監査報告書においても、都市監査基準準則の監査の観点等に基づいて監査をした旨を記述する事例も見られるが、都市監査基準準則は公表されておらず、公表されていない基準によっている旨を記述することにより、パブリック・アカウンタビ

7項の規定による財政的援助を与えているもの等に対する監査

⁵⁰ 標準町村監査基準の前文において、「標準町村監査基準は、各町村の監査委員が実施する各町村の監査、検査及び審査について一般に公正妥当と認められるところを帰納要約した原則であり、各町村の監査委員は各町村の監査基準を作成する場合の指針とすべきものである」旨記述されている。

⁵¹ 参考資料8 川崎市監査事務処理規程第7条

リティを履行することができるのかには疑問がある。標準町村監査基準については公表されており、その監査の観点等の一部を参考に示すと以下のとおりである。

図表 10 標準町村監査基準 別項 監査等の着眼点（抜粋）

着 眼 点	関 係 法 令
第2 経営に係る事業管理監査の着眼点	
1 事業管理	
(1) 事業の目的は明確になっているか。	
(2) 事業は住民の福祉の増進に役立っているか。	法2⑭
(3) 事業は、経済性を十分考慮されているか。	法2⑭ 地財法4
(4) 公営企業については、企業の経済性を発揮するとともに公共の福祉を増進するように運営されているか。	公企法3
(5) 事業の規模は適正か。	
(6) 事業収支は、事業目的に照らし、適切か。	
(7) 事務は効率的かつ計画的に執行されているか。	
(8) 当面必要としない事業が実施されていないか。	
(9) 関係機関との連絡調整及び各種手続は適正に行われているか。	法138の3②

（出典）監査必携〈第二版〉（全国町村監査委員協議会 第一法規株式会社）

監査委員監査として決算審査が実施されているが、財務諸表監査とは、その内容・性質を大きく異にするものとなっている。決算審査の方法については、地方自治法及びその他関係法令に規定がないため、決算審査の結果について記載した決算審査意見書の事例を見ると以下のとおりとなっている。

図表 11 決算審査の方法の記述の実例

<p>2 審査の方法</p> <p>知事から提出された一般会計及び特別会計の歳入歳出決算書、歳入歳出決算事項別明細書、実質収支に関する調書及び財産に関する調書について審査した。</p> <p>審査に当たっては、</p> <p>(1) 決算計数は、正確であるか</p> <p>(2) 予算の執行は、適正かつ効率的になされているか</p> <p>(3) 資金は適正に管理され、効率的に運用されているか</p> <p>(4) 財産の取得、管理、処分は、適正に処理されているか</p> <p>などに主眼を置き、決算書等及び証拠書類の照合等を行うとともに、関係部局から決算についての説明を聴取するなどの方法により審査を実施した。</p>

（出典）平成23年度 東京都各会計歳入歳出決算審査意見書

決算審査においては、上記図表11に見られるとおり、「予算の執行は、適正かつ効率的になされているか」、「資金は適正に管理され、効率的に運用されているか」といった3Eの観点からの監査も実施されている。

決算審査意見書の記述を見ると、審査の結果について意見を述べるとともに、決算の

状況について説明的な記述もなされている（参考資料9）。本来は、予算の執行について責任を有している者、すなわち、行政機関の長がその履行の報告をすることがパブリック・アカウンタビリティの観点から必要であると考えられる。現行の実務上の対応は、議会での審議に資するためになされていると考えられるが、現在の監査委員監査の内部性を表象する事実として捉えることもできる。

② 包括外部監査制度

平成9年の地方自治法の改正により、平成11年度から包括外部監査制度が導入された⁵²。包括外部監査は、最少の経費で最大の効果、組織及び運営の合理化（地方自治法第2条第14項及び第15項）の趣旨を達成するために導入されたものであり、合規性の観点に加えて、3Eの観点から監査が行われている。ただ、現行の包括外部監査は、監査委員に比して専門性・独立性を強化する視点から制度設計がなされており⁵³、その監査対象及び監査に係る制度的建付けは、監査委員監査における、いわゆる財務監査と同様となっている⁵⁴。すなわち、監査委員監査と同様に地方自治法及び関係法令において、包括外部監査の基準は定められておらず、保証型の業績公監査として制度設計はなされていない。実務においては、包括外部監査人が監査の対象（テーマ）を示し、抽出した監査対象の監査を通じて検出した事項を整理し指摘し改善を求める、いわゆる長文により検出事項を記載する方式により包括外部監査の結果報告書が作成されている。包括外部監査は、監査人が自ら設定した目的について、監査証拠を集めて、意見を述べるものであり、公的な主体の資源の受託責任を強調するものにはなっていない。

包括外部監査については、日本公認会計士協会が平成10年（1998年）にガイドラインを公表している。平成13年（2001年）には同ガイドラインを改訂し、合規性の観点の重視、3Eの観点の訓示的性質、結果と意見の区分の明確化等が行われた。

このように我が国の業績公監査は、合規性の観点からの監査が中心であり、経済性、効率性及び有効性の監査は更なる充実が求められている。今後は、業績公監査の概念を整理、拡充して、有効性監査、政策の達成度・成果の評価、業績・成果指標の監査を含む、総合的、重層的な業績公監査を展開していくことが必要である。

現状においては、我が国の各監査機関の監査機能は、その機能（例えば、図表2で示

⁵² 地方公共団体のうち、都道府県、政令指定都市、中核市及び条例により包括外部監査の導入を定めた団体において実施されている。包括外部監査制度と併せて指定管理者制度も導入されているが、本報告書では記載を省略する。

⁵³ 「外部監査制度は、従来の監査委員制度に加えて、地方公共団体が外部の専門家と個々に契約して監査を受ける制度である。地方公共団体に属さない者が地方公共団体と契約を結んで監査を行うことによって独立性を強化し、一定の資格等を有する専門家とに限り契約できることとすることによって専門性を強化することとしたものである。」（逐条地方自治法 第5次改訂版（松本英昭 学陽書房）1275・1276頁）

⁵⁴ 監査の対象が、包括外部監査対象団体の財務に関する事務の執行及び経営に係る事業の管理である点（地方自治法第252条の37第1項）並びに監査をするに当たって、地方自治法第2条第14項及び第15項の規定の趣旨ののっとりなされているかどうか特に意を用いなければならない点（同条第2項）などである。

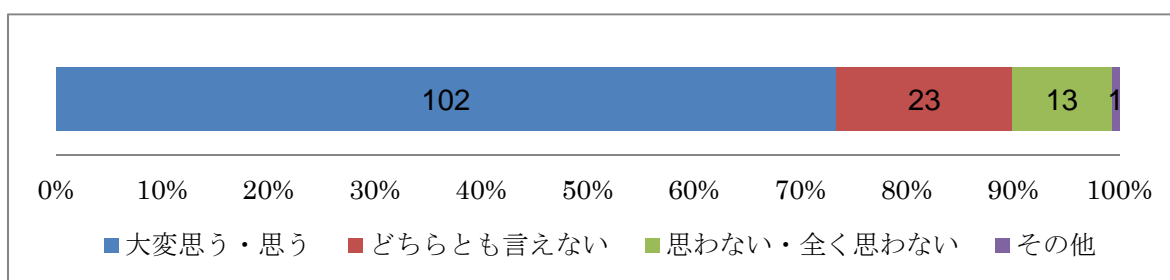
した公監査の類型) に応じて監査基準の設定等がなされておらず、また、各公監査機関での役割分担、権限の設定等もその機能や特性を踏まえて設計がなされていない。そのため、限られた監査資源を有効に活用出来ておらず、その公監査は不十分なものとなっている。また、高い水準での公的な保証を付与し、かつ、我が国の業績公監査全体での資源の有効利用を可能とする公的機関による業績の測定・評価、開示報告の規準にの整備についても今後の展開が待たれる状況となっており、アメリカ及びイギリスに比べると、業績公監査の進展は、遅々としたものとなっている。

③ 地方公共団体の監査委員事務局の意識

これらに関連して、地方公共団体の監査事務局に対して実施したアンケート（会計・監査ジャーナル 2012年5月号⁵⁵）の結果より、地方公共団体における認識を見てとることができる。

以下、関連する設問とその回答について抜粋し、検討を加える。

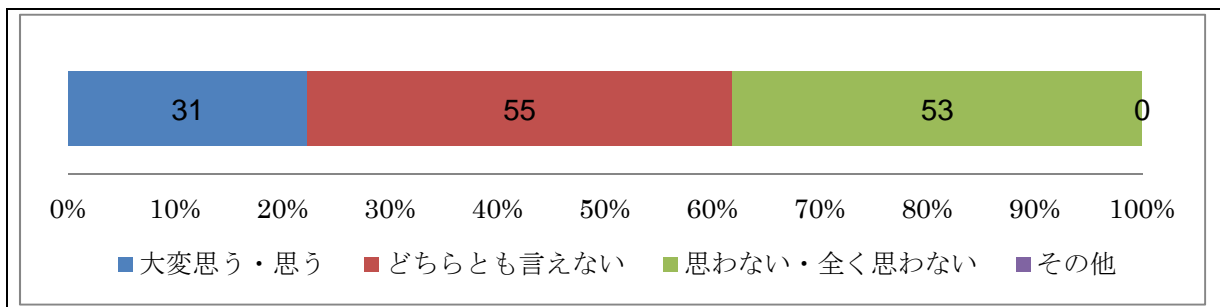
(a) 「地域主権により交付金など自由な資金の割合が増えることから財務報告等により用途を明らかにする必要性と併せ、監査の重要性が増すと思いますか」との設問に対して、73% (102/139) の団体の監査事務局が「大変思う・思う」と回答する一方、「思わない・全く思わない」との回答は9% (13/139) にとどまっている。



地方分権改革の推進に伴い自主財源が増加した場合、財務報告等の必要性だけでなく、それに応じて、公監査の重要性が増大すると多く地方公共団体の監査事務局が認識している。権限や財源の拡大に対応して、より高いレベルでのパブリック・アカウンタビリティの履行の必要性が認識されていると言える。

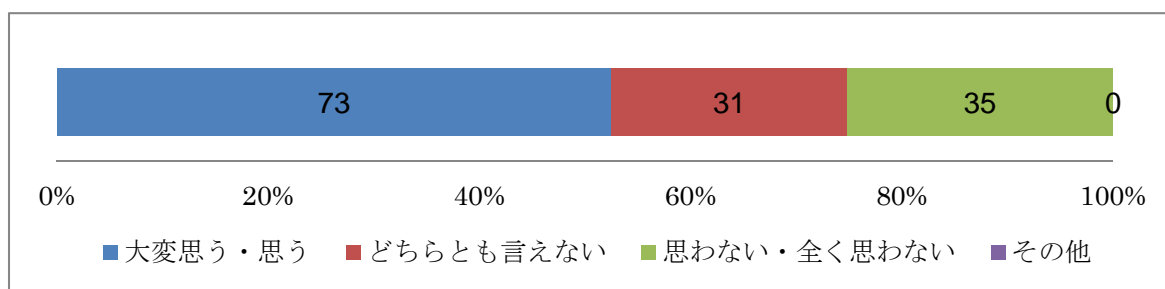
(b) 「経済性・効率性・有効性などの3Eに関する監査は、内部統制を構築することで、監査ではなくても行政・執行自身において対応ができると思いますか」との設問に対して、38% (53/139) の団体の監査事務局が「思わない・全く思わない」と回答する一方、「大変思う・思う」との回答は22% (31/139) の団体となっている。

⁵⁵ 全国都市監査委員会の定期総会時に各監査委員事務局へ調査票を配布して実施。調査対象都市数 542 市 19 組合、回答数 137 市 2 組合（調査期間 平成 23 年 8 月 26 日から同年 9 月 30 日まで）



3 Eの観点について監査ではなくて、内部統制を構築することにより行政・執行自身において対応ができると「思う」とする回答が一定数あるものの、行政・執行自身において対応ができるとは「思わない」、すなわち、3 Eに対応するためには業績公監査が必要とする回答が相対的に多くなっている。3 Eの観点からの取組については、公監査が担うべき役割として認識されていることが分かる。

(c)「経済性・効率性・有効性などの3 Eに関する指標等の全国的な共通化や監査基準の設定は難しいと思いますか」との設問に対して、52% (73/139) の団体の監査事務局が「大変思う・思う」と回答している。



我が国の現行制度においては、前述のとおり3 Eに関連した共通の指標はなく、また、海外の事例に見られるような公監査の基準も設定されていない。約半数の団体が、3 Eに関する指標等の設定及び全国的な共通化や監査基準の設定には困難を伴うであろうとの見解を示している。これは、地方公共団体の行う行政活動の多様性や全国で統一した指標等を作成する機関が現状では想定されないなど解決すべき多くの課題が存在しているためではないかと思慮される⁵⁶。

以上より、地方分権改革の推進によるパブリック・アカウンタビリティの増大に伴い、公監査の重要性もこれまで以上に増し、また、3 Eの観点から業績たる行政成果の向上を図るためには、業績公監査の果たす役割は重要であると認識されていることが分かる。

一方、業績公監査を、有効かつ効率的に実施する上で必要となる業績測定指標の開発や監査基準の設定については、各地方公共団体においてはその困難性が認識されている。

今後、業績公監査の発展を図るためには、各地方公共団体における取組だけではなく、統一的、制度的な対応の必要性が思慮される。

⁵⁶ アンケート中の「監査基準」の意義については、現在、地方公共団体が都市監査基準準則等を参考に独自に設定している監査委員監査基準を「監査基準」と判断している可能性もあり、アンケート結果の判断に当たっては一定の注意が必要である。

4. 公監査の発展とその背景

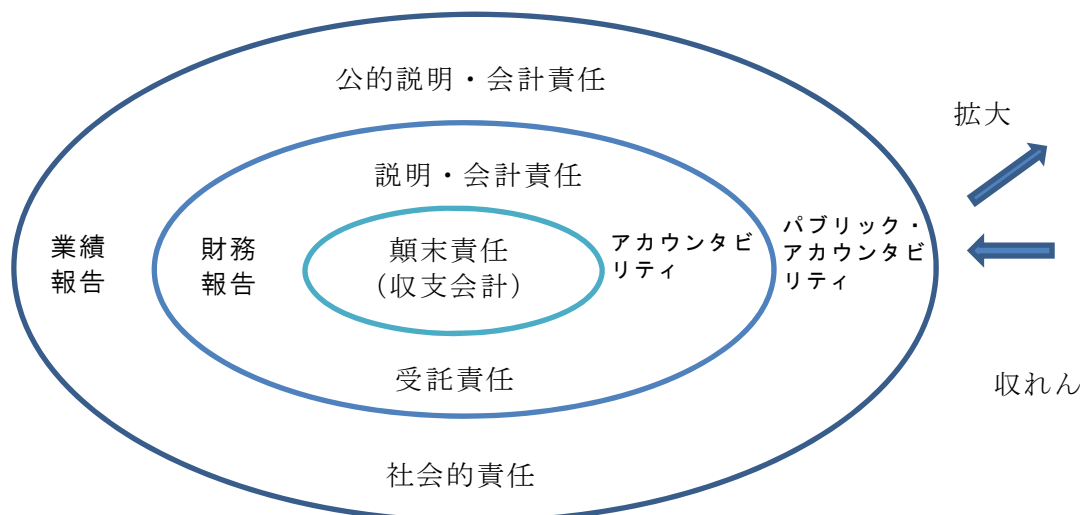
第2章及び第3章において、アメリカ・イギリス及び我が国における公監査の歴史的な展開を俯瞰した。本章では、なぜ公監査において民間部門とは異なり多様な監査制度が発展・重要性が増してきたのかについて、その理念的背景について整理を行い、その整理に基づき、我が国の業績公監査制度の在り方等への考察に進めたい。

(1) 公的部門の目標の多義性とパブリック・アカウンタビリティ

企業については、利益の獲得及びその配分を主目的としているとみなすことについては、多くの同意が得られるところであり、その業績に関する情報は、最終損益といった業績指標によっておおよその抽象化が可能である。企業のアカウンタビリティについても、その観点を中心として構成することができる⁵⁷。

一方、公的部門の主体の目標は、抽象的には、公共の福祉の増大と表現することは可能であるが、その意味するところは各政策等において非常に多義的であり、また、その目標の達成状況等を財務業績として抽象化できる範囲は限定的である。そのため、公的部門の主体のパブリック・アカウンタビリティの履行を示す業績尺度として3E又は5Eの観点についてまでもが求められてくる。多くのステークホルダー（利害関係者）の中でも「社会」を主たる対象としており、まさに社会的責任を果たすための報告が必要とされている。

図表 12 パブリック・アカウンタビリティモデル



(出典) 鈴木豊 税経通信 税務経理協会 2011年10月号

⁵⁷ 企業報告においても、企業報告が企業の財務的側面に過度に焦点を当てた結果、経営の短期志向化を促す要因の一つとなり、長期・持続的な価値創造を阻害しているとの反省のもと、企業報告の主題を「報告組織の持続的な価値創造プロセス」に焦点を当て、非財務情報について質・量の充実を図る、統合報告の取組も見られる。

(2) 業績公監査のパラダイムシフト

業績公監査の役割を歴史的に振り返ると、三つのパラダイムシフトが存在する。

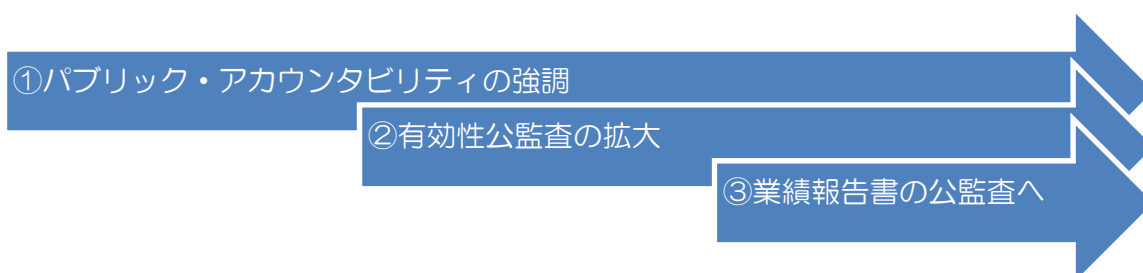
第1のパラダイムシフトは、これまでのアカウントビリティ（公金に対する公的責任）から、有効性を含むパブリック・アカウントビリティの強調である。この背景には、情報利用者（国民・住民等）の業績情報に対する要求とその評価の必然性が、監査範囲の拡張をもたらしたものであった。

第2のパラダイムシフトは、経済性と効率性に重点を置いた監査から、政策（プログラム）の目的達成度や成果が重要な判断規準となってきたことにより、政策評価を含む業績公監査の強調である。

そして、第3のパラダイムシフトは、業績公監査の役割として、監視的機能を強化し政策評価の監査機能として捉えることが合理的であるという視点から、被監査機関である公的主体の長に業績報告書の作成を要請するものである。なぜならば、業績公監査の性質上、監査対象が相互に重層的に関連していることがあり、また、判断規準による保証期待を履行するためには、一定の基礎的条件が必要となる。すなわち、外部監査人が直接的に全ての対象に業績公監査を実施することは監査実務上困難であり、被監査機関が自ら作成する業績報告書の言明又は主張（assertion）に対する監査へと、業績公監査の役割が転換されなければならないのである。これにより、有効性監査の実施可能性及びその範囲が飛躍的に高まることになる。また、公的主体の長が国民・住民等へのパブリック・アカウントビリティを十分に果たすためには、当該主体の長自身が、国民・住民等に対して業績報告を制度的に実施することの必要性が併せて認識されてきたのである。

アメリカやイギリス等の諸外国の業績公監査には、この三つの概念、すなわち、①経済性・効率性・有効性を含むパブリック・アカウントビリティとしての監査、②政策達成度・成果を判断する政策評価を含む監査、③政府が作成する業績報告書の保証・監視的な監査が、重層的に存在している。

図表 13 業績公監査のパラダイムシフト



パブリック・アカウンタビリティのパラダイムシフトに伴い、公監査は、各国において以下の表のとおり展開してきている。

業績公監査に当たって、外部監査人が中央政府・地方公共団体が行った政策に対し、その価値判断を議論する機能を有しない場合においても、政策の決定過程について検証するという方法により、政策の成果を検討していくことは可能である。

図表 14 公監査の体系、公監査の展開段階及び各国の展開状況

公監査の類型区分		監査判断の規準及び測度			各国の展開状況				
					日	米	英		
法規準拠性公監査	広義の合法性又は準拠性ないしは法規準拠性監査	①合法性監査(狭義)	法規違反行為・不正・濫用の摘発		↓	↓	↓		
		②合規性・準拠性監査	政策方針及び予算の目的・手続・契約・要件の妥当性・適切性の検証、内部統制とガバナンスの有効性						
財務公監査	正確性又は決算監査	③財務諸表監査	財務諸表の適正性・決算の正確性の検証		↓	↓	↓		
		④財務関連監査	財務関連事項の正確性・妥当性の検証						
包括監査又は完全監査	業績(3E・VFM)監査	(業績公監査の類型)	(測度の類型)	(主な測度又は指標)	(測度の特質)				
		効率性(広義)又は生産性監査	⑤経済性監査	インプット測度	インプットコスト、作業量、サービスニーズと量、プログラムインプット	↓	↓	↓	
				アクティビティ測度	サービス努力、活動プロセス、資源の利用プロセス				
		⑥効率性監査	アウトプット測度	提供財・サービスの質、一定の質のサービス量、アウトプットプロセス	(1) 目的適合性				
			効率性測度	プログラム効率性、ポリシー効率性	(2) 有効性(有用性)				
		狭義の有効性監査	⑦目的達成の監査	有効性測度	プログラム有効性、ポリシー有効性、コスト有効性				(3) 反応性
			⑧アウトカムの監査	アウトカム測度	コストベネフィット、コストアウトカム、サービスの質				(4) 経済性(管理可能性)
		インパクト測度		短期的インパクト、長期的インパクト	(5) 比較可能性				
		説明測度		説明・記述情報	(6) 明瞭性(理解可能性)				
		政策評価監査	⑨代替案の監査	代替案決定の条件・プロセスの評価	代替案の提示、代替コースのレイアウト				(7) 互換性
⑩価値判断の監査	政策の功罪・政治的判断の評価		政策の根拠、政策目的の功罪、政治的意思決定の賢明性	(8) 接近可能性					
				(9) 包括性	日本	イギリス			
				(10) 精選性					
				(11) 正確性					
				(12) 信頼性					
				(13) ユニーク性					
				(14) 適時性					
				(15) 完全性		アメリカ			

(出典) 鈴木豊 企業会計 中央経済社 2010年6月号

5. 我が国の公的部門における業績の開示・報告制度

第4章において、業績公監査の第3のパラダイムシフトとして、政府が作成する業績報告書に対する監査への移行について言及した。我が国の業績公監査においても、今後、第3のパラダイムへの移行が期待される。

そこで、本章では、第3のパラダイムへの移行の前提となる、業績（行政成果）の開示・報告制度に関して、我が国の中央政府及び地方公共団体の状況を概観することとしたい。

業績情報の開示・報告の仕組みとしては、財務報告の枠組みにおいてその開示する情報の範囲を財務諸表以外の財務情報・非財務情報等に拡大していく方向と政策評価制度又は行政評価制度といった、財務報告とは別の制度的な枠組みによる場合の2種が見られる。以下では、我が国における両者の取組について概観を行う。

(1) 財務報告としての業績情報の開示・報告の取組

① 中央政府

中央政府では、財政法（昭和22年法律第34号）等に基づく決算書等のほかに⁵⁸、平成14年度決算分から省庁別財務書類が、平成15年度決算分から国の財務書類が作成及び公表されている。

平成21年度決算分からは、省庁別財務書類の作成主体が政策別コスト情報を開示している⁵⁹。これは、政策評価の単位を基本として行政活動の費用の全体像を表すことにより、事業コストに対する意識の醸成や他事業との比較を通じた効率化といった内部管理目的のほか、国民への情報提供等を目的としている。その内容は、省庁別財務書類における業務費用計算書において形態別に表示されている費用を、政策評価の単位毎に表示したものとなっている。また、平成23年度決算分からは、各省庁が政策別コスト情報・省庁別財務書類の説明資料を作成し、各政策の事業概要や政策別コストの増減やその理由について簡潔に説明を行っている。

② 地方公共団体

地方公共団体においては、地方自治法に基づく決算書のほかに、約95%の団体において財務書類が作成され⁶⁰、その作成は、大部分の地方公共団体において、いわゆる新地方公会計モデルに基づき行われている。

⁵⁸ 特別会計については、特別会計に関する法律（平成19年法律第23号）に基づき、平成19年度分から特別会計財務書類が作成され、会計検査院の検査を経て国会に提出されている。

⁵⁹ 「政策別コスト情報の把握と開示について」（平成22年7月20日財政制度等審議会 財政制度分科会法制・公会計部会）に基づき、作成及び公表がなされている。

⁶⁰ 総務省が平成24年6月22日に公表した地方公共団体の平成22年度版財務書類の作成状況等（調査日：平成24年3月31日）によると、全団体の94.5%に当たる1,691団体が財務書類の作成に着手済（作成済及び作成中の合計）であり、都道府県及び指定都市においては全団体、指定都市を除く市区町村においては1,723団体中1,625団体（94.3%）が作成着手済となっている。

⁶¹ 公益財団法人日本生産性本部の「第5回 地方自治体の新公会計制度の導入に関するアンケート調査」（平成24年6月26日公表）の結果によると、11.6%の団体において作成した財務書類を公表していない。

これらの団体の中には、住民へのアカウンタビリティを重視して、財務書類の情報及びその他の業績情報を記載した包括的な財務報告書を作成している事例も見受けられる。また、総務省においても、「地方公共団体における財務書類の活用と公表について」（平成 22 年 3 月地方公会計の整備促進に関するワーキンググループ）を公表して、地方公共団体の自主的な取組を促している。

現行の地方自治法上、地方公共団体が業績に関する情報を議会に報告するための書類としては、地方自治法第 233 条に規定される「主要な施策の成果を説明する書類」が想定される。

この「主要な施策の成果を説明する書類」は、議会が決算の認定を行う基礎資料であり、本来的には地方公共団体の運営に当たり極めて重要な意味を持つものである。しかし、現状、この書類の様式は定められておらず、何を主要な施策と判断するか、実績の測定方法や表示方法等は、各地方公共団体の任意となっている（参考資料 10 として、東京都の例を記載）。大部分の地方公共団体において、関連する何らかの数値指標等の簡単な概要を記載している程度となっており、当該公共団体のウェブページ等で公表していない事例も多く見られる。

行政評価を行っている地方公共団体においては、行政評価の報告書類をもって主要な施策の成果報告としている例もある。

③ 我が国における財務報告としての業績情報の開示・報告の状況

中央政府及び地方公共団体ともに、財務書類又は財務諸表以外の情報の開示を拡大していこうとする取組は見られる。しかし、そもそも、財務書類又は財務諸表の作成、開示及び報告自体が、特別会計財務書類を除きいずれも法定の手続ではないため、議会に報告がなされない事例や住民に公表がなされない場合なども見られ、十分にアカウンタビリティを履行するものとなっていない。

業績情報を開示する取組は、財務書類又は財務諸表で提供される財務情報以外の情報の提供の必要性が認識され実務が動き始めた段階であり、財務報告としての業績情報の提供の必要性及びそのための基準の必要性等については十分認識されていない状況にある。

また、我が国の中央政府及び地方公共団体の財務報告においては、複式簿記及び発生主義に基づくシステムティックで包括的な財務報告システムを採用しているのは、少数派となっている。複式簿記及び発生主義に基づく財務報告システムを採用していない場合、データの効率的な処理が阻害されるため、業績に関する情報について財務情報と連携して開示・報告できる範囲は、限定されると考えられる。また、開示する情報の信頼性についても、制約を受けるものと考えられる。

(2) 政策評価等の取組

① 中央政府

国の行政機関においては、平成 13 年（2002 年）に行政機関が行う政策の評価に関する法律（平成 13 年法律第 86 号。以下「政策評価法」という。）が制定されており（平成 14 年 4 月施行）、これに基づく評価が各行政機関において行われている。

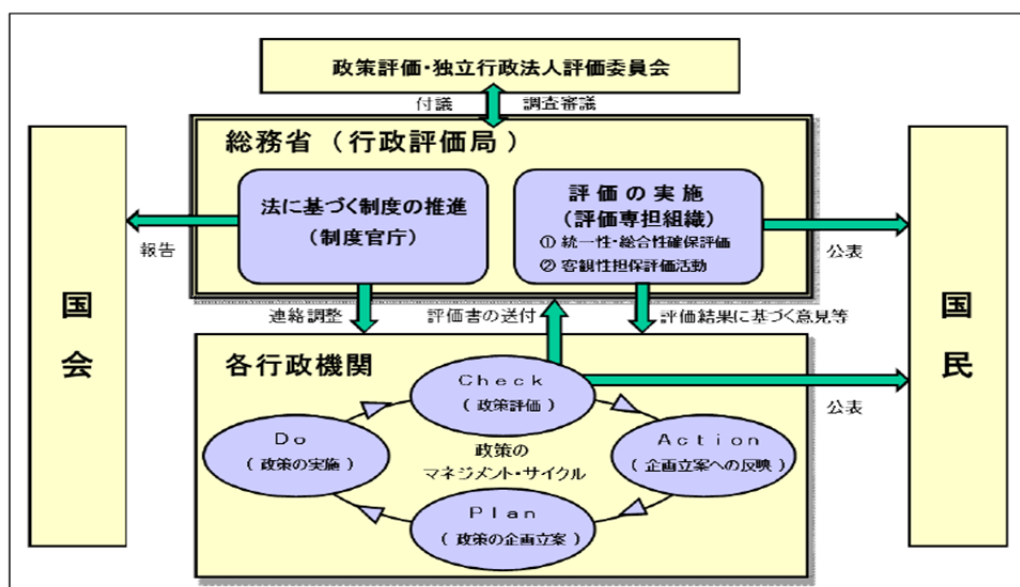
政策評価法では、行政機関が、その所掌に係る政策について、適時に、その政策効果を把握し、これを基礎として、必要性、効率性又は有効性の観点その他当該政策の特性に応じて必要な観点から、自ら評価するとともに、その評価の結果を当該政策に適切に反映させなければならないこととされている⁶²。

行政機関の長は、政策評価を行ったときは、政策評価の観点、政策効果の把握の手法及びその結果、学識経験を有する者の知見の活用に関する事項、政策評価の結果等を記載した評価書を作成し、総務大臣に送付するとともに、当該評価書及びその要旨を公表しなければならない。

各行政機関による政策評価のほかに、総務省が評価の専担機関として、①統一性又は総合性を確保するための評価、②政策評価の客観的かつ厳格な実施を担保するための評価活動を実施している⁶³。

政府は、毎年、各行政機関が行った政策評価及び総務省が行った政策の評価の実施状況並びにこれらの結果の政策への反映状況に関する報告書を作成し、これを国会に提出するとともに、公表しなければならない⁶⁴。

図表 15 政策評価法に基づく政策評価のイメージ図



（出典）平成23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

⁶² 政策評価法第 3 条第 1 項

⁶³ 政策評価法第 12 条

⁶⁴ 政策評価法第 19 条

平成23年度における各行政機関の政策評価の総実施件数は2,748件である（前年度2,922件）。事前評価・事後評価別の実施状況を見ると、事前評価が808件、事後評価が1,940件となっている。

② 地方公共団体

地方公共団体は、その業績を測定評価、開示報告する取組として、いわゆる「行政評価」を実施している。政策評価法は、国の行政機関のみを対象とする法律となっており、地方公共団体における行政評価は、法律に基づかない各地方公共団体の自主的な取組となっている。

地方公共団体における行政評価の取組は、平成7年に三重県が始めた事務事業評価など先進的な地方公共団体においてまず自主的に実施された。平成12年には、旧自治省が「地方公共団体に行政評価を円滑に導入するための進め方」（地方公共団体における行政評価についての研究会。以下「自治省報告書」という。）を取りまとめ、地方公共団体における行政評価の取組を後押しすることになった。平成16年7月末時点での地方公共団体における行政評価の導入率は、18.1%であったが、平成22年10月1日時点では、導入率は、54.4%に至っている⁶⁵。

自治省報告書では、行政評価を「政策、施策及び事務事業について、成果指標等を用いて有効性（目標に達する達成度合い）又は効率性（活動に要したコストの投入度合い）を評価するもの」と定義している。各地方公共団体において実施されている、いわゆる「行政評価」は、法令に基づき統一的に実施されるものではないため、その名称も「政策評価」、「事務事業評価」と多様であり、評価の対象も、事務事業を対象とするもの、施策を対象とするものなど様となっていない。また、「行政評価」の名のもとに、「事業仕分け」と同様な仕組みを導入している事例も見られる。

③ 我が国の政策評価等の現状

政策評価及び行政評価（以下「政策評価等」という。）は、各行政機関及び各地方公共団体において実施されて定着した感はある。しかし、現在は、停滞感があるとの意見も多い。現状における政策評価等に関する問題点等について、政策評価等についての無知、意図的な「誤解」、「曲解」、役に立たない評価結果を意図的に産出、自己の利益のため故意、意図的に間違った評価の実施等が指摘されている⁶⁶。

現在、事業の継続、新規事業の実施等については、政策評価等に基づき判断する実務が定着している政策分野もあり、虚偽の業績報告を行うインセンティブは、財務報告と比べて高い状況にあると考えられる。

⁶⁵ 平成23年3月16日 総務省 地方公共団体における行政評価の取り組み状況

⁶⁶ BASIC 公共政策学 第9巻「政策評価」（山谷清志 著 ミネルヴァ書房）

(3) 政策評価等と業績公監査の関係

政策評価等と業績公監査の関係の理解については、大きな混乱が見られるところである。本項において、今後の議論のため、両者の関係について整理を行うこととしたい。

① 政策評価等の多義性

政策評価や行政評価という用語が実務において用いられているが、その意味するところはその実務により大きく異なるところである。いわゆる、「事業仕分け」のような内容のものについても、政策評価等の範疇^{はんちゆう}に捉える事例も見受けられる。現状においては、政策や行政に係る情報を収集し、当該情報により何らかの行動に変換するシステムという点にしか共通点は見いだせない状況にある。

用語の意義又は実務は多義的であるとは言えるが、その導入の目的とするところは、大きく①財政の悪化等を背景として政策・行政の能率的な運営を図ること、②国民・住民等に対するパブリック・アカウンタビリティの履行に分けられると考えられる⁶⁷。それぞれの目的をどれだけ、また、どのように考慮するかにより、政策評価等の制度は異なることになると考えられる。

② 政策評価等と業績公監査の差違

政策評価等が適切に実施されている場合には、業績公監査は必要ない、との議論も見られる。ここでは、両者の差違について整理し、両者の適切な役割分担による効率的な政策評価等、業績公監査の実施及びより高い水準でのパブリック・アカウンタビリティの履行について言及したい

公的機関は、国民・住民等から受託した資源を基に公共の福祉の増大のために行動した結果に関して、国民・住民等に対するパブリック・アカウンタビリティを負っているが、業績公監査は、このパブリック・アカウンタビリティの履行に関して公的な保証を与えるものである。この公的な保証の方法としては、公的機関がパブリック・アカウンタビリティの履行のために測定・評価した情報について公的な保証を与える方法と、外部監査人自身が、公的機関の業績に関して測定・評価を行い、当該情報に公的な保証を与える方法の二種類が考えられる。

測定・評価の部分については、保証型の業績公監査の場合には、一定の測定・評価規準に基づく業績情報が前提となるため、政策評価等と業績公監査の測定・評価の水準は異なる可能性があるが、政策評価等においても一定の測定・評価規準に基づき実施された場合には、両者の差違がなくなることにとなる。

では、政策評価等と業績公監査の差違は何かと言えば、「公的な保証」を付与するかどうかという点にあると考えられる。業績公監査は、一般に公正妥当と認めれた公監査

⁶⁷ 本報告書においては、政策評価等の目的を大きく二つに分類して整理しているが、各地方公共団体における実態的な政策評価等の導入目的の詳細については、松尾貴巳「自治体の業績管理システム」中央経済社等を参照されたい。

基準に準拠して、外部監査人が実施することによって、公的機関のパブリック・アカウンタビリティの履行に関して「公的な保証」を付与している。一方、政策評価等については、公的機関の業績たる行政成果の測定・評価、開示・報告を行うシステムであって、公的な保証を付与するものではなく、その目的と役割は業績公監査と異なる点がある。例えば、公的機関の内部で外部委員等による評価を実施したとしても、その評価に関する情報は、公的機関の内部において主に定性的な業績情報を生成するプロセスを経て提供された情報の一つであって、公的な保証を与えるものとは言えない。

ただ、先ほど述べたとおり、業績公監査においては、業績たる行政成果の測定・評価情報が必要となるため、政策評価等において適切な一定の規準に基づき業績情報の測定・評価がなされるとすれば、業績公監査として業績の測定・評価に投入する資源を削減でき、全体として効率的な公監査システムを構築することが可能となる。また、公的機関において一定の規準に基づき業績情報の測定・評価を実施する方が、外部監査人が業績情報の測定・評価を実施するよりも、測定・評価に投入する資源量は、削減することが可能となる。

以上のより、政策評価等と業績公監査は、目的と役割に重複する点と異なる点があり、その特性に応じた適切な役割分担を行えば、限られた資源により、効率的な政策評価等及び業績公監査を実施することが可能となるとともに、国民・住民等に対するより高いレベルでのパブリック・アカウンタビリティの履行も可能となる。

また、次章以降で述べるとおり、業績公監査自体においても、保証の水準や外部監査人たる主体の特性を踏まえた役割分担を、外部監査人たる公的に設立された外部監査機関と、外部監査人たる公認会計士等の間で行うことにより、効率的な業績公監査の実施と高いレベルでのパブリック・アカウンタビリティの履行の担保が可能となる。

6. 信頼性を有する業績公監査制度の構築

業績公監査制度は、公的機関の業績に関する情報について公的な保証を付与するものである。業績に関する情報について公的な保証を行うための仕組みは複数あると考える。そのような中において、公認会計士等が提供する保証業務による保証は、高度な信頼性の付与が可能であり、制度的な担保を有し、かつ、実務的な裏付けも有するものであり、業績公監査においても非常に有効なアプローチであると考えられる。以下では、業績公監査を保証業務として実施する場合の論点について取り上げる。

(1) 保証業務としての業績公監査

保証業務として業績公監査を実施するためには、国際的には、保証業務のフレームワーク及び I S A E 3000 に規定される保証業務の受託条件を満たす必要がある⁶⁸。本受託条件を満たさない限り、保証業務としての業績公監査を実施することはできないこととなる。

また、保証業務として業績公監査を受託する場合においても、当該業績公監査の目的等から、当該業績公監査に関する公的な保証の水準を識別する必要がある。保証水準と公的な保証の水準の差違は、外部監査人にリスクを生じ得ることとなるため、両者の差異を識別することが業績公監査においては重要となる。

保証業務のフレームワークにおいて示される保証業務の構成要素⁶⁹について、業績公監査との関係で整理を行うと以下のとおりとなる。

図表 16 保証業務の構成要素

構成要素		業績公監査の場合
当事者	業務実施者	外部監査人
	責任当事者	公的機関の長（大臣、首長等）
	想定利用者	国民、住民等
適切な主題		公的機関の業績（財務的なもの及び非財務的なものを含む。）
適合する規準		業績の測定評価規準、業績情報の表示開示規準
十分かつ適切な証拠		監査の目的により、適切な証拠の種類が大きく変わる。
適切な形式での書面による保証報告書		業績公監査報告書

保証業務としての業績公監査を実施するためには、公的機関においてそのパブリック・アカウントビリティを履行するための包括的な業績の測定評価・報告システムが構築される必要がある。マクロ面で見れば、業績の測定評価及び業績情報の報告の基準の設定であり、ミクロ面で見れば、公的機関内部における業績管理統制の構築である。

⁶⁸ 保証業務のフレームワーク自体は、保証業務を実施するための基準を設定又は手続的要件を規定するものではないが（保証業務のフレームワーク第2項）、ISAE3000において保証業務のフレームワークの記述を引用しているため、保証業務のフレームワークについても、ここでは便宜的に受託条件として記述している。

⁶⁹ 保証業務のフレームワーク第20項

(2) 保証業務における業績情報の生成

① 適切な主題の選択

適切な主題であるためには、主題が、識別可能で、かつ、適合する規準に照らして一貫した測定評価が可能で、さらに、その情報の合理的保証又は限定的保証を支えるために十分かつ適切な証拠を入手するための技術・手続が実施可能である必要がある⁷⁰。

業績公監査の主題は、公的機関の業績であるが、公的機関の業績はその目的に依存してその内容は大きく異なり、当該業績を測定評価するための指標及び手法もまた大きく異なることになる。また、公的機関の実施する政策の体系は、上位から「政策（狭義）」、「施策」、「事務事業」の順に整理され、理解をされているところであるが⁷¹、当該政策体系のどの領域を対象とするかにより、その業績の測定評価の困難さは大きく異なることになる。

② 業績の測定評価・表示開示規準

業績公監査を保証業務として行うためには、公的機関の業績（主題）について合理的で一貫した測定評価を行うための規準が必要となる。保証業務のフレームワークにおいては、適切な規準の要件として以下の五つの性質を掲げている⁷²。

- | | |
|---------|--|
| ア 目的適合性 | 想定利用者の意思決定を支援する結論に貢献する規準であること |
| イ 完全性 | 保証業務の環境条件において結論に影響を与え得る関連要因が省略されていない規準であること |
| ウ 信頼性 | 同様な資格を有する業務実施者によって同様な環境で実施された場合において、特定の主題について合理的に一貫した評価測定を可能とする信頼性のある規準であること（目的適合性のある場合、表示開示の規準を含む。） |
| エ 中立性 | 不偏な結論に貢献する規準であること |
| オ 理解可能性 | 明確、包括的、かつ、著しく異なる解釈とならない結論に貢献する規準であること |

業績公監査においては、上記の規準を満たしつつ、3 E（当該政策や事業の内容によっては5 E）の観点から業績を測定評価し、定量的・定性的な業績情報を生成するシステムが必要となる。

経済性及び効率性の測定評価は、インプット、アウトプット及びプロセスがその対象となるため有効性に比して容易である。一方、有効性、公平性、倫理性等に関しては、

⁷⁰ ISAE3000 第 18 項、保証業務のフレームワーク第 36 項

⁷¹ 「政策（狭義）」は、特定の行政課題に対応するための基本的な方針の実現を目的とする行政活動の大きなまとめり、「施策」は、基本的な方針に基づく具体的な方針の実現を目的とする行政活動のまとめりであり、「政策（狭義）」を実現するための具体的な方策や対策ととらえられるもの、「事務事業」は、具体的な方策や対策を具現化するための個々の行政手段としての事務及び事業であり、行政活動の基礎的な単位となるものとされている（政策評価の実施に関するガイドライン（平成 17 年 12 月 16 日政策評価各府省連絡会議了承。平成 24 年 3 月 27 日一部改正））。

⁷² 保証業務のフレームワーク第 36 項

その測定評価は、監査技術、コスト、客観性等が解決すべき課題となる。

それぞれインプット指標、活動指標、アウトプット指標、アウトカム指標については、意識調査などによる国民・住民の意見を定量化したものなども測定評価指標となり得る。そして、定量情報を活用しながら、公的機関を取り巻く外部環境や状況、官民役割分担などを踏まえて、業績達成状況の測定評価を行う必要がある。確立した業績の測定評価規準が存在しない場合、業務実施者（外部監査人）が個別に規準を設定することになるが⁷³、想定利用者である国民・住民等の誤解を招かないようにする必要が生ずる。

また、公的機関の長が、パブリック・アカウンタビリティを履行するためには、業績情報の報告基準についても整備がなされる必要がある。公的機関の長は、国民・住民等から受託した資源を利用して行政活動を実施しており、信頼性ある業績情報についても、国民・住民等に報告する必要がある。

(3) 業績公監査のための業績管理統制の必要性

公的機関が適切な行政運営を実施しているか否かの評価は、信頼性のある業績情報を作成し、投下された行政コストの額と便益との対応関係を吟味することによって行われる。業績公監査も、当該情報を対象に実態を確認し、レビューし、評価することによって行われる。

つまり、業績公監査のためには当該情報を正確に捕捉し、測定評価し、開示報告するシステム・仕組みが前提として不可欠である。行政成果たる業績と対応する行政コストの両面の情報を事業や部門単位ごとに正確に測定評価するためには、業績管理統制が必須となる。

公的機関の法制度では、会計業務の執行等に係る統制方法として内部牽制制度を中核にして制度設計がなされてきたが、公的機関が財務書類等の作成・開示を実施していくに当たり、企業と同質の内部（財務）統制制度が必須となった。

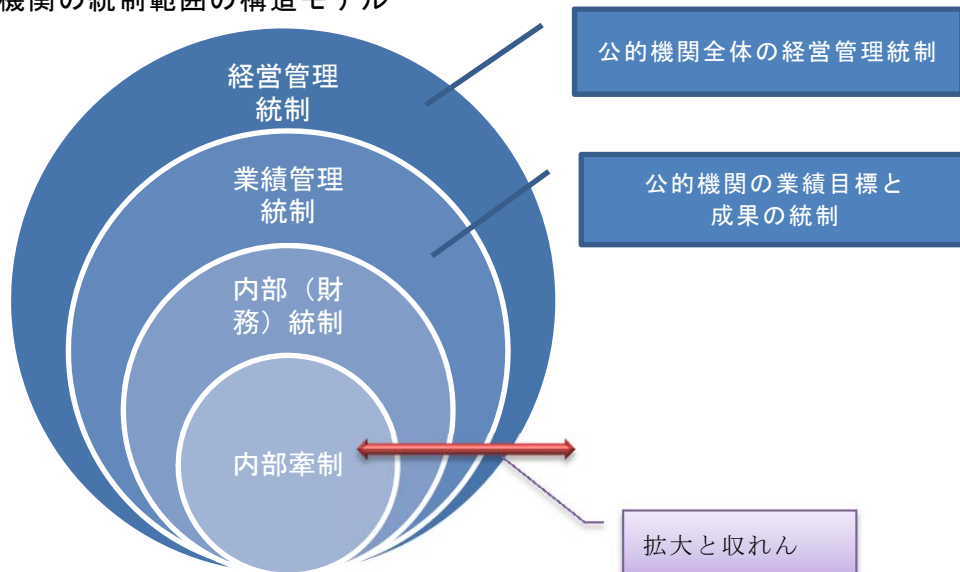
さらに、公的機関においては、上記のとおり財務書類等で作成・開示される財務情報以外の業績情報が非常に重要な意義を有するため、財務書類等で公表される財務情報に加えて、公的機関の成果に関する情報に関して事業単位や部門単位ごとに生成するプロセスを統制する、業績管理統制が重要な意味を有することになる。

さらに、公的機関におけるパブリック・アカウンタビリティの重要性を踏まえて、公的機関全体の経営管理統制という概念が登場している。

以上の公的機関の統制範囲の構造について図示すると以下のとおりとなる。

⁷³ 保証業務のフレームワーク第37項、ISA E第21項

図表 17 公的機関の統制範囲の構造モデル



（出典）鈴木豊税経通信 税務経理協会 2011年10月号に基づき作成

諸外国における実務を見ると、公的機関における統制範囲は、上図のように、内部牽制制度から業績管理統制を経て、経営管理統制へと拡大する一方、不適正経理等により内部牽制及び内部統制が重視されるなど、各段階が重層的に展開している。

7. 国民主権・住民自治の制度的担保と業績公監査

(1) 我が国の業績公監査の発展に向けて

我が国の業績公監査は、「3. 我が国の公監査制度の現状」で概観したとおり、それぞれの監査主体が、立法府の意見や世論等を含む周辺環境を認識しつつ、漸進している状況にある。しかし、アメリカやイギリスにおける業績公監査の発展の過程と比較すると、その発展の速度は、遅々としたものとなっている。

アメリカやイギリスにおいては、政治的な決断による抜本的な制度改正が業績公監査の飛躍をもたらしており、我が国においても同様の政治的な決断が必要な時期が来ているものと考えられる。そのためにも、業績公監査を含む公監査全体のフレームワークを構築して、当該フレームワークとの関係で業績公監査を理解する必要がある。

アメリカやイギリスにおいては、業績公監査の発展・充実のため、公的機関と公認会計士等がそれぞれの長所をベストミックスするための取組がなされており、我が国においても同様の取組が公的機関と公認会計士等側に求められると考えられる。

(2) 保証業務としての業績公監査の発展

業績公監査は、多層的に様々な類型により発展してきておりその中で公認会計士等がその専門性や特性等を活かした役割を果たすことにより、公監査全体としてより効果的な仕組みを構築することが可能となる。その中でも特に重要なのが、保証型による業績公監査の導入である。業績に対してパブリック・アカウンタビリティを有するのは、行政を執行する公的機関であり、当該機関が業績に関する情報を制度的に国民・住民に提供することが、非常に重要である。そのような制度的な情報の提供段階において、公認会計士等が当該情報について保証することは、国民・住民の意思決定において非常に重要であり、公的機関が、そのような独立した外部公監査人により公表する業績情報について保証を得ることは、パブリック・アカウンタビリティを構成するものである。また、行政の執行をする主体に業績情報の報告に関するパブリック・アカウンタビリティを強調することは、公的機関が、3Eの観点から行政を執行する責任を明確にし、業績の改善に向けたインセンティブを付すことになる。

現在、国や地方公共団体において、業績を測定評価する全国統一的なシステム（仕組み）がなく、各公的機関において、独自に進化・発展している評価システムとなっており、一定の規準に基づく業績公監査を行うには、国から一定の統一的な業績評価の手法を提示するとともに、強制力を持った制度とすることも検討する必要がある。

(3) 公認会計士等が果たすべき役割

業績公監査制度の発展のためには、会計と監査の専門家として公認会計士等がその専門性を現在の業績公監査の実務において発揮するとともに、新たな制度構築に向けた検討及び意見発信を積極的に行っていく必要がある。

現在の業績公監査の実務における取組としては、例えば以下のような事項を包括外部監査や監査委員監査等において取り上げることが考えられる。

- ① 公的機関における現状の業績の測定評価及び開示報告制度の強化
- ② 政策、施策及び事務事業についての業績測度（指標・尺度）の設定の必要性やその測定評価の信頼性と客観性の確保の必要性
- ③ 公的機関における業績の管理統制の整備の必要性及びその状況

また、現行の業績公監査の実務における取組だけでなく、公的機関における業績測度の開発や業績管理統制の整備について支援を行っていくことも重要な取組となる。

さらには、諸外国と同様に業績公監査制度の大幅な発展のためには、制度としての業績測定評価制度及び開示報告制度の構築が必須であり、公認会計士等がその構築の必要の訴えや構築に向けた支援を積極的に行っていくことが必要となる。

(4) 国民主権・住民自治の制度的担保

地方分権改革の推進が長く叫ばれており、今後も、地方公共団体の権限及び財政的な自主性を更に高める方向での改革の進展が見込まれる状況である。しかし、地方公共団体の権限及び財政的な自主性の拡大は、地方公共団体の自由度を高めるものであるが、それだけで、住民を主役とする、本来の意味での住民自治を制度的に担保するものではない。住民に対して地方公共団体から適切な情報が十分に提供されなければ、住民は、投票行動その他の地方公共団体の活動への主体的な参加をするに当たって、適切な意思決定をすることはできない。住民の意思決定の前提となる情報の地方公共団体からの提供及び当該情報の信頼性の確保を、法令により制度的に担保することが住民自治の趣旨を図るためには必須である。そのような視点で現行の我が国の地方自治に係る法制度を概観すると、甚だ不完全であると言わざるを得ない⁷⁴。

公監査に係るミクロレベルでの議論及び精緻な制度設計は重要であるが、それは、国民主権・住民自治の制度的な担保を図るという重要な目的が果たされた上での議論であることを真摯に認識し、我が国の公監査について今後も議論していく必要がある。

以 上

⁷⁴ 第30次地方制度調査会において、住民自治の充実の観点から、直接請求制度の対象の拡大や大都市制度の在り方について議論がされているが、適切な意思決定を行う上で前提となる地方公共団体に開する情報を住民に提供する仕組みを担保する視点からの議論は乏しい。

参考資料 1 合意された手続による報告書の例

2012年11月7日

The Honorable Calvin L. Scovel III
アメリカ運輸省監察総監

主題:2012年度合意された手続:消費税の空港及び航空路信託基金並びに高速道路信託基金への配分

Scovel 殿

我々は本報告書の添付書類に記載した、我々が実施することに合意し、かつ、あなたが合意した手続を実施した。これは、2012年9月30日に終了する会計年度における空港及び航路信託基金（AATF）並びに高速道路信託基金（HTF）に配分された消費税収益が基礎記録によって立証されているかどうかについてのあなたの機関の主張を支援することのみを目的とする。

我々は、我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準に従って業務を実施した。この基準には、アメリカ公認会計士協会が策定した財務諸表監査及び証明業務の基準が含まれる。

あなたは、あなたの目的を達成するためのこれらの合意された手続の適切さについて専ら責任を有し、我々は、この点に関しては何も表明を行わない。我々が実施することに合意した手続は、(1)2012会計年度の間、一般基金からAATF及びHTFに配分された金額の基礎をなす取引、(2)2012会計年度に作成された内国歳入庁（IRS）の年4回のAATF及びHTFの消費税の受領証明書、(3)2012会計年度の第4四半期にAATF及びHTFに配分される消費税の金額についてのアメリカ財務省の租税分析室（OTA）の見積り及び(4)2012会計年度にAATF及びHTFに配分される純消費税の金額と関連した。添付書類Iでは、AATFに関する合意された手続及び我々の結果についての詳細を示す。添付書類IIでは、HTFに関する合意された手続及び我々の結果についての詳細を示す。

我々は、2012会計年度にAATF及びHTFに配分された純消費税の金額に関する意見を表明することを目的とする検証を実施する契約を締結しておらず、かつ、実施していない。したがって、我々はそのような意見は表明しない。もし我々が追加的な手続を実施した場合には、我々があなたに報告するために他の事項について注意を行うことになる可能性がある。我々は、2012年10月25日に合意された手続を完了した。

我々は、レビューとコメントを求めるため、報告書とともにこの文書の草案を、IRS及びOTAの職員に提供した。IRS及びOTAは、2012会計年度の間AATF及びHTFへの純消費税の配賦に関して実施した手続に関する結果及び発見事項に同意した。

この報告書は、アメリカ運輸省の監察総監事務所でのみ使用されることを意図しており、その手続に同意しない者又はその目的に関する手続の適切性について責任を有しない者によって使用されるべきではない。しかし、本報告書は、公的な記録として重要であり、その配布については制限されない。報告書は、無料でGAOのウェブサイト <http://www.gao.gov> で入手できる。

この報告書に関して質問がある場合には、(202) 512-9377 か clarkce@gao.gov に連絡していただきたい。議会関係及び広報のオフィスの連絡先は、この報告書の最後に記載されている。アシスタント・ディレクターの Ted Hu、Stephanie Chen 及び Melanie Darnell がこの報告書に対して重要な貢献をした。

敬 具

Cheryl E. Clark
財務管理及び保証担当ディレクター

添付書類 I

空港及び空路信託基金の消費税に関する手続

I. 2012 会計年度の空港及び空路信託基金（A A T F）に配分された金額の基礎データを表す取引に関する手続

A. 2011 年 9 月 30 日、2011 年 12 月 31 日及び 2012 年 3 月 31 日に終了する四半期からの属性及び金額的な単位のサンプルの統計的な抽出

1. 取引の母集団とサンプルの抽出に関する手続

- (a) マスターファイルごとに徴収総額の 1 パーセントを超える不一致があるかどうかを判定するため、3 四半期の間の内国歳入庁（I R S）のマスターファイルの消費税の徴収額の総額と I R S の徴収証明システムの監査ファイルの消費税徴収額を比較する。

発見事項及び結果に関する記述

I R S のマスターファイルの 3 四半期間の消費税徴収額は、1 パーセント以下の不一致で、I R S の徴収証明システムの監査ファイルと一致した。

- (b) I R S のマスターファイルから 45 の消費税の徴収決定（3 四半期の中に I R S が受領し、記録した 720 の消費税申告書に基づく。）のランダムな属性のサンプルを選択する。I R S のマスターファイルにおけるそれぞれの申告書に関する徴収決定及び徴収済の情報と I R S の徴収証明システムが一致するかどうか比較する。

発見事項及び結果に関する記述

45 全ての消費税の徴収決定について、I R S のマスターファイルの徴収決定及び徴収済の情報と I R S の徴収証明システムの情報が一致した。

- (c) 徴収証明システムが比例配分された徴収額を要約しているかどうか決定するため、各四半期において、I R S の徴収証明システムの監査ファイルから選択した抽出物に対して比例配分した徴収額を合計し、その合計と消費税の徴収の報告における合計を比較する。

発見事項及び結果に関する記述

3 四半期のそれぞれの間に、I R S の監査ファイルから比例配分され、独立して計算された徴収額の合計額は、消費税徴収額の報告における同様な合計額と一致した。

(以下略)

参考資料 2 業績測度の監査報告書例（テキサス州 11 州エージェンシーの業績測度の監査報告書）

[報告書の主要なポイント]

1. 全体の結論

被監査業績測度の信頼性は平均で 68% の証明であった。前期の監査に比較してこの業績測度の監査期間中において 54% に減少した。この正確性における減少は、このことがこの局面においてエージェンシーの大多数に対して最初の証明監査であったという疑問からであろう。意見

決定者は、彼らが報告した多くの重要な測度に依存することはできないけれども、この報告書で表明された業績測定システムへの改善勧告及び業績測定管理のための指針は、測度の信頼性を強化することであろう。

2. 主要な事実と発見事項

- (1) レビューされた 43 業績測度の 54% は、信頼性があった。比較すると 5 個の以前の測度の監査に対する平均の正確性の割合は、68% であった。しかしながら、レビューの 13 局面は、被監査エージェンシーの大部分に対する最初の業績測度の監査であった。54% の信頼性の割合は、1994、1995 財政年度に完成された業績測度の最初の監査と合致している。
- (2) 被監査測度の 23% は、不正確であった。そして、諸要素の残余の 23% の証明を阻止された。
- (3) 不適切な源泉文書、測定の定義の失敗、計算の誤り及び監督的なレビューの欠如が不正確データの主要な要因であった。
- (4) しかし、次の四つの被監査測度は、100% の信頼性があったということに注目すべきである。
 - ① 州の訴追法律事務局
 - ② 保安委員会
 - ③ 労働者の報酬の調査
 - ④ 州のリスクマネジメント事務局
- (5) 州監査人事務所の、今夏インターネットによる自主評価用具を公表する計画がある。この用具は、業績測度を評価し改善することをエージェンシーに支援するための詳細な指針を提供することになるであろう。

州監査人事務所

(出典) 鈴木豊 会計プロフェッション 青山学院大学大学院会計プロフェッション研究学会 2011 年第 6 号

参考資料 3 VFM 監査報告書の文例

資源の利用における経済性、効率性及び有効性を確保するための被監査主体の仕組みに関する結論

被監査主体及び監査人それぞれの責任

[被監査主体の類型] は、資源の使用における経済性、効率性及び有効性の確保に関する適切な仕組みを実行する責任を有する。これは、適切な管理及びガバナンスを確保するため、並びに定期的にこれらの仕組みの妥当性及び有効性を検証するためである。

私は、1998 年監査委員会法の第 5 項に基づき、[被監査主体の類型] がその資源の使用における経済性、効率性及び有効性の確保に関する適切な仕組みを講じていることについて確信を得ることが求められている。監査委員会が発行する監査実務コードは、監査委員会が特定した関連する規準に関する仕組みの適切さに関する私の結論を、私があなたに報告することを求めている。

る。

私は、もし、重要な事項が[被監査主体の類型]がその資源の使用における経済性、効率性及び有効性の確保に関する適切な仕組みを講じているという結論を妨げる注意を生じさせたときは報告を行う。私は、[被監査主体の類型]の資源の使用における経済性、効率性及び有効性の確保に関する仕組みの全ての要素が有効に機能しているかどうかについては、考慮することは求められておらず、かつ、考慮していない。

資源の使用における経済性、効率性及び有効性の確保に関する仕組みのレビューの範囲

私は、[被監査主体の類型]が以下の適切な仕組みを有するかどうかについて、2012年11月に監査委員会が発行した特定の規準に関する指針に係る監査実務コードに従って監査を実施した。

- ・財政的な弾力性の確保
- ・経済性、効率性及び有効性を確保する方法への挑戦

監査委員会は、[被監査主体の類型]が、201×年3月31日に終了する年度の資源の使用についての経済性、効率性及び有効性を確保するために適切な仕組みを実行しているかどうかについて私が確信する点について、監査実務コードに従って私が考慮する必要がある事項としてこれら二つの規準を決定している。

私は、監査実務コードに従って監査手続を計画した。リスク評価に基づいて、私は、[被監査主体の類型]が、全ての重要な観点について、資源の利用において経済性、効率性及び有効性を確保するための適切な仕組みが実行されているかどうかに関して、意見を形成するために必要と考えられる監査手続を実施した。

結論

2012年11月に監査委員会が発行した特定の規準に関する指針に係る監査手続を基礎として、私は、[被監査主体の名称]が、201×年3月31日に終了する年度における資源の使用の経済性、効率性及び有効性を確保するための適切な取組を全ての重要な観点において実行していることを確認した。

(出典) VFM conclusion guidance for auditors 2012/13 Section 10: Reporting the results of auditors' work (all bodies) (audit commission)

参考資料 4 VFM監査報告書の文例（限定意見）

限定意見の基礎

[監査人が特定の規準に関して無限定意見を出すことを妨げた事項の記述を挿入する。]

例：[被監査主体の類型]における財政の弾力性を確保するための取決めを考慮して、私は、その中期の財政計画は、予想される将来の収入の水準に関する確固たる予測を含んでいないと識別した。

限定意見

2012年11月に監査委員会が発行した特定の規準に関する指針に係る監査手続を基礎として、上記の段落の限定意見の基礎において報告した事項を除き、私は、[被監査主体の名称]が、201×年3月31日に終了する年度における資源の使用の経済性、効率性及び有効性を確保するための適切な取組を全ての重要な観点において実行していることを確認した。

参考資料 5 VFM監査報告書の文例（否定的意見）

否定的意見の基礎

[監査人が特定の規準に関して無限定意見を出すことを妨げた事項の記述を挿入する。]

否定的意見

2012年11月に監査委員会が発行した特定の規準に関する指針に係る監査手続を基礎として、上記の段落の否定的意見の基礎において報告した事項により、私は、[被監査主体の名称]が、201×年3月31日に終了する年度における資源の使用の経済性、効率性及び有効性を確保するための適切な取組を全ての重要な観点において実行していることを確認できなかった。

参考資料 6 会計検査院の決算検査報告の事例（概要）

国が実施する港湾整備事業における費用便益分析について（国土交通大臣宛て）

指摘の背景となった便益の算定方法の検討が十分に行われたか確認できなかったなどの事業評価に係る事業費（支出）2208億円

1 国が実施する港湾整備事業における費用便益分析の概要

(1) 港湾整備事業の概要

国土交通省は、直轄事業による港湾整備事業として、岸壁等の係留施設、航路等の水域施設、防波堤等の外郭施設等の建設、改良等を実施している。港湾は、各施設が一体となって整備されることにより特定の機能を発揮し、その主な機能及び目的によって、国際海上コンテナターミナル整備事業、複合一貫輸送ターミナル整備事業、国際物流ターミナル整備事業、旅客対応ターミナル整備事業等に分類され、一連の施設群を一つのプロジェクトとして事業採択され整備される。

(2) 港湾整備事業における事業評価の概要

同省は、同省所管の公共事業について、平成10年以降、事業評価に関する実施要領等を定めて、新規事業採択時評価、再評価及び事後評価を実施している。事業評価は、同省港湾局が策定した「港湾整備事業の費用対効果分析マニュアル」によると、実施体制の状況等の要因を総合的に判断して行うこととされているが、このうち費用対効果分析が評価の重要な要素となっている。

そして、港湾・空港整備事務所等（以下「事務所等」という。）は、各評価を行うに当たって必要となるデータの収集、整理等を行うとともに、評価原案を作成するなど様々な業務を実施している。

(3) 港湾整備事業における費用便益分析の手法

同省は、直轄事業として行う港湾整備事業について前記の各評価を実施する場合は、「港湾整備事業の費用対効果分析マニュアル」等（以下「マニュアル等」という。）に基づき、投資によって整備する施設等がもたらす便益と事業に投入する費用とを比較する費用便益分析を行っている。

便益は、新たな施設整備により、輸送コストが削減できるか、交流機会増加便益がどの程度増加するかなどにより算定することとしている。費用便益分析の分析対象期間は、多くは50年としていて、各年度の便益を現在価値化した上で、50年分を合計したものを総便益とすることとしている。また、港湾施設が未整備の場合の代替港は、機能面等を考慮して代替可能と考えられる代替候補港の中から輸送コストが最小となる港を選択して定めることとしている。

費用は、実際の資金の出所にかかわらず関係する全ての費用を計上することとしている。計上する費用は、建設費、維持管理費等としている。そして、各費用も便益と同様に現在価値化して50年分を合計したものを総費用とすることとしている。

上記の総便益及び総費用を用いて、事業の投資効率性を評価するために便益を費用により除して得られる数値（費用便益比）等により費用便益分析を行うこととしている。そして、便益を費用により除して得られる数値が1を超えれば、基本的に事業を行うことについて投資効率性の点で合理性があると判断している。

2 本院の検査結果

本院は、16年度から23年度までの間に、9地方整備局等の29事務所等が評価原案等の作成等の業務を行った計202件の事業評価を対象として検査したところ、次のような事態が見受けられた。

(1) 便益の算定方法等についての検討が十分に行われたのか確認できないなどのもの

ア 便益発生的前提条件である航路開設等が実現していない港湾に関し、便益発生的前提条件の実現可能性についての検討状況に係る書類が残されておらず、その検討が十分に行われたのか確認できないもの

室蘭開発建設部及び小松島港湾・空港整備事務所は、室蘭港等に係る2件の事業評価（表1参照）の費用便益分析において、事業の実施に伴い岸壁が整備されれば、新規航路が開設されることによって輸送コストが削減される便益が発生するとしていた。しかし、施設の供用後も新規航路の開設は実現していない。そこで、新規航路の開設の前提条件である採算性確保の見通しに係る検討状況等について検査したところ、同省は、評価時点において検討を十分行っていたとしているが、これに係る書類等が残されておらず、便益発生的前提条件である新規航路の開設等の実現可能性についての検討が十分に行われたのか確認できなかった。

表1 便益発生的前提条件の実現可能性についての検討状況に係る書類が残されておらず、検討が十分に行われたのか確認できないもの

地方整備局等	事務所等	評価年度	事業実施年度	新規/再評価/事後評価の別	港湾名	事業名	事業の主目的	総便益(B) (億円)	総費用(C) (億円)	費用便益比(B/C)	RORO船の航路開設を見込んだ便益(億円)(総便益に)	評価原案上の23年度までの事業費(億円)	事態

												対する割合)		
北海道開発局	室蘭開発建設部	平成 18	平成 15～23	再評価	室蘭港	複合一貫輸送に対応した内貨ターミナル整備事業（室蘭港入江地区）	RORO 船の就航を見込んだターミナル整備	160	45	3.6	127(79%)	45	便益発生前提条件となる RORO 船の定期航路が開設されていない	
四国地方整備局	小松島港湾・空港整備事務所	17	8～18	再評価	徳島小松島港	多目的国際ターミナル整備事業（徳島小松島港赤石地区）	中国航路開設を見込んだターミナル整備	88	88	1.0	173(85%)	88	便益発生前提条件となる中国航路が開設されていない	
合計												133		

イ 便益を算定するための代替港の選定について、選定に至った過程が評価原案になく、また、根拠資料も残されていないため、検討が十分に行われたのか確認できないもの

四日市港湾事務所及び大阪港湾・空港整備事務所は、四日市港等に係る 2 件の事業評価（表 2 参照）の費用便益分析において、評価時点で直ちに代替可能な遠方の港湾のみを代替港として、その便益が 50 年間にわたり発生するとして総便益を計上していた。しかし、近隣港の重要度等からみた近隣港の整備の可能性、港湾計画に記載されている近隣港の整備計画とその整備状況等からみて、近隣港が将来代替港となり得ると考えられるところ、代替港の選定についての検討資料が残されておらず、検討が十分に行われたのか確認できなかった。

表 2 便益を算定するための代替港の選定についての検討が十分に行われたのか確認できないもの

地方整備局等	事務所等	評価年度	事業実施年度	新規/再評価/事後評価の別	港湾名①	事業名	主たる貨物	代替港(km)②	直近の港湾(km)③	総便益(B)(億円)	総費用(C)(億円)	費用便益比(B/C)	評価原案上の 23 年度までの事業費(億円)
中部地方整備局	四日市港湾事務所	平成 22	平成 13～27	再評価	四日市港	国際海上コンテナターミナル整備事業（四日市港霞ヶ浦北ふ頭地区）	コンテナ	大阪港(120)	名古屋港(18)	1421	727	2.0	456
近畿地方整備局	大阪港湾・空港整備事務所	22	8～31	再評価	堺泉北港	国際物流ターミナル整備事業（堺泉北港助松地区）	自動車	名古屋港(142)	堺泉北港(4)	293	234	1.3	139
合計												595	

(注) ②欄及び③欄の括弧内の数値は、①欄の港湾からの直線距離（概数）である。

ウ 事後評価において、将来大幅な利用増が見込めるとして便益を算定し、再度の事後評価を不要と判断しているもの

新潟、鹿児島両港湾・空港整備事務所は、新潟港等に係る 2 件の事後評価（表 3 参照）の費用便益分析において、ターミナルへの来訪希望の人数を、事後評価時点の推計来訪者数を大きく超えているのにそのまま将来の来訪者数としたりしていた。そして、これらの便益の算定に基づき、費用便益比を算出するといずれも 1 を超えていたため、事業の効果が発現しているとして、再度の事後評価は必要ないと判断していた。

表 3 事後評価において将来大幅な利用増を見込めるとしているもの

地方整備局等	事務所等	評価年度	事業実施年度	新規/再評価/事後評価の別	港湾名	事業名	総便益(B)(億円)	総費用(C)(億円)	費用便益比(B/C)	中止された事業で整備された岸壁の事業費(億円)	評価原案上の 23 年度までの事業費(億円)	事態
北陸地方整備局	新潟港湾・空港整備事務所	平成 22	昭和 62～平成 17	事後評価	新潟港	道路トンネル整備事業（新潟港西港地区）	2515	2386	1.1	434	1396	将来予定されているとする開発による交通量の増加を見込んで評価時点より大幅に上回る便益を算定
九州地方整備局	鹿児島港湾・空港整備事務所	19	3～15	事後評価	名瀬港	旅客対応ターミナル整備事業（名瀬港長浜地区）	88	88	1.0	26	59	評価時点における来訪者数を大幅に上回る将来の予測来訪者数により交流機会の増加便益を算定
合計											1455	

(2) 計上する費用の範囲を限定的に捉えているもの

高知港湾・空港整備事務所は、宿毛湾港における 1 件の新規事業採択時評価（表 4 参照）の費用便益分析において、便益を発生させるために必要となる過去の岸壁の整備費を含めておらず、費用便益比を算定する際に総費用に本来含める必要があった当該整備事業の効果発現に相当すると考えられ

る部分の整備費を含めていなかった。

表 4 計上する費用の範囲を限定的に捉えているもの

地方整備局等	事務所等	評価年度	事業実施年度	新規/再評価/事後評価の別	港湾名	事業名	総便益(B) (億円)	総費用(C) (億円)	費用便益比(B/C)	中止された事業で整備された岸壁の事業費(億円)	評価原案上の23年度までの事業費(億円)	事態
四国地方整備局	高知港湾空港整備事業所	平成21	平成21～25	新規	宿毛湾港	防波堤整備事業(宿毛湾港池島地区)	81	52	1.6	37	25	中止された事業で整備された岸壁が防波堤となる。

3 本院が要求する改善の処置

同省において、評価原案、便益及び費用に係るデータ等の妥当性を十分検討するなどして費用便益分析を適切に行い、事業に関する適切な意思決定を行うとともに将来の再評価、事後評価の適切な実施に資するよう、次のとおり改善の処置を要求する。

- ア 便益発生的前提条件である船会社の航路開設等の実現可能性について十分検討した上で便益の算定を行い、その検討に係る書類等を保存しておくことをマニュアル等に明示すること
- イ 代替港を選定する際には、代替候補港の将来の整備状況の見通しを勘案して輸送コストを最小とする港を選択し、代替港を選定した場合にはその理由を明確にすることをマニュアル等に明示すること
- ウ 事後評価において将来の便益が実績を大幅に上回ると認めた場合に、評価原案へどのように記述するか、また、今後の事後評価の必要性をどのように判断するかについてマニュアル等に明示すること
- エ 関連する事業の評価の状況を踏まえ、当該事業の費用の具体的な範囲とその計上方法をマニュアル等に明示すること

(出典)平成23年度決算検査報告の概要(会計検査院)。全文については、平成23年度決算検査報告(会計検査院)の613頁から623頁参照

参考資料 7 監査委員の職務権限

監査等の種別		主な根拠条文	職務内容
監	定期監査	法199条第4項	毎会計年度少なくとも1回以上期日を定めて行う財務に関する事務の執行及び経営に係る事業の管理の監査
	行政監査	法199条第2項	必要があると認めるときに行う市の事務の執行に関する監査
	随時監査	法199条第5項	必要があると認めるときに随時に行う財務に関する事務の執行及び経営に係る事業の管理の監査
査	財政援助団体等監査	法199条第7項	必要があると認めるとき又は市長の要求があるときに行う補助金、交付金等財政的援助を与えているもの及び資本金等の1/4以上を出資している法人等の監査
	金融機関の公金出納監査	法235条の2第2項	必要があると認めるとき又は市長の要求があるときに行う指定金融機関及び出納取扱金融機関の公金の出納事務の監査
	直接請求監査	法75条	選挙権を有する者の1/50以上の請求に基づく事務の執行に関する監査

	議会請求監査	法 98 条第 2 項	議会の請求に基づく市の事務に関する監査
	要求監査	法 199 条第 6 項	市長の要求に基づく市の事務の執行に関する監査
	住民監査請求	法 242 条	住民の請求に基づく、財務に関する違法・不当な事務又は財産の管理等を怠ることについて、住民から請求があったときに行う監査
	賠償責任監査	法 243 条の 2 第 3 項、公企法 34 条	市長からの要求に基づき、職員の賠償責任の有無、賠償額の決定を行う監査
審査	決算審査	法 233 条第 2 項 公企法 30 条第 2 項	毎会計年度行う各会計決算及び付属書類の審査
	基金運用状況審査	法 241 条第 5 項	毎会計年度行う定額の資金を運用する基金の運用状況の審査
	健全化判断比率等審査	財政健全化法第 3 条、第 22 条	毎会計年度行う健全化判断比率・資金不足比率と同算定基礎（書類）の審査
検査	例月現金出納検査	法 235 条の 2 第 1 項	現金の出納につき、毎月例日を定めて行う検査

(出典)日本監査研究学会調査 96・97 頁。「法」は「地方自治法」、「公企法」は、「地方公営企業法」を指す。

参考資料 8 川崎市監査事務処理規程

川崎市監査事務処理規程（昭和 52 年監査訓令第 2 号）

目次

- 第 1 章 総則（第 1 条～第 3 条）
- 第 2 章 監査の種別（第 4 条・第 5 条）
- 第 3 章 監査等の手続き（第 6 条～第 12 条）
- 第 4 章 監査等の結果の報告（第 13 条～第 15 条）

附則

第 1 章 総則

（趣旨）

第 1 条 この規程は、監査委員の行う監査、検査、審査（以下「監査等」という。）及び意見の提出について、必要な事項を定めるものとする。

（基本方針）

第 2 条 監査等を行うに当たっては、地方自治法（昭和 22 年法律第 67 号。以下「法」という。）第 199 条第 3 項の規定により、市の財務に関する事務の執行及び市の経営に係る事業の管理並びに市の事務の執行が、法第 2 条第 14 項及び第 15 項の規定の趣旨にのっとり、住民の福祉の増進に努めるとともに、最少の経費で最大の効果を挙げるようになされているか、又は常にその組織及び運営の合理化に努めるとともに、その規模の適正化を図るようになされているかに、特に意を用いるものとする。

2 監査等を行うに当たっては、対象とする事務の執行及び事業の管理が関係法令、条例、規則等に準拠して行われているかどうかを確認するとともに、公正で、合理的かつ能率的な市の行政運営確保に留意しながら、積極的かつ指導的に実施するものとする。

3 監査等を行うに当たっては、市政の現状、社会経済情勢等に留意し、その効率を挙げるため重点的かつ計画的に実施するものとする。

（責務）

第 3 条 （略）

2 （略）

第 2 章 監査の種別

（種別）

第 4 条 監査等は、次の種別に分けて行うものとする。

- (1) 定期監査 法第 199 条第 4 項の規定により、市の財務に関する事務の執行及び市の経営に係る事業の管理について、毎年度あらかじめ定める時期に行う。
- (2) 随時監査 法第 199 条第 5 項の規定により、市の財務に関する事務の執行及び市の経営に係る事業の管理について、必要があると認めるとき随時行う。

- (3) 行政監査 法第 199 条第 2 項の規定により、市の事務の執行について必要があると認めるときに行う。
- (4) 財政援助団体等監査 法第 199 条第 7 項の規定により、市が財政的援助を与えているもの、出資又は支払保証をしているもの、市が受益権を有する信託の受託者及び公の施設の管理を行わせているものに対し、当該財政的援助等に係る出納その他の事務の執行について必要があると認めるとき、又は市長の要求があるときに行う。
- (5) 公金の収納支払事務監査 法第 235 条の 2 第 2 項又は地方公営企業法（昭和 27 年法律第 292 号。以下「公企法」という。）第 27 条の 2 第 1 項の規定により、指定金融機関等及び出納取扱金融機関等が取り扱う公金の収納若しくは支払の事務について必要があると認めるとき、又は市長若しくは公企法第 7 条に規定する公営企業管理者（以下「企業管理者」という。）の要求があるときに行う。
- (6) 直接請求監査 法第 75 条第 1 項の規定に基づき、市の事務の執行について選挙権を有する者の総数の 50 分の 1 以上の連署をもって、代表者から請求があったときに行う。
- (7) 議会の請求監査 法第 98 条第 2 項の規定に基づき、議会の請求があったときに行う。
- (8) 市長の要求監査 法第 199 条第 6 項の規定により、市の事務の執行について市長の要求があったときに行う。
- (9) 住民の請求監査 法第 242 条第 1 項の規定に基づき、市長、委員会若しくは委員又は市の職員について違法若しくは不当な行為又は違法若しくは不当に行為を怠る事実があると認めて、住民の請求があったときに行う。
- (10) 職員の賠償責任監査 法第 243 条の 2 第 3 項又は公企法第 34 条の規定に基づき市の職員が市に損害を与えたと認めて、市長又は企業管理者の要求があったときに行う。
- (11) 現金出納検査 法第 235 条の 2 第 1 項の規定により、市の現金の出納について、毎月行う。
- (12) 決算審査 法第 233 条第 2 項及び公企法第 30 条第 2 項の規定に基づき、市長から毎会計年度、毎事業年度、各会計決算及びその付属書類の審査を求められたときに行う。
- (13) 基金審査 法第 241 条第 5 項の規定に基づき、市長から毎会計年度、各基金の運用状況の審査を求められたときに行う。
- (14) 健全化判断比率等審査 地方公共団体の財政の健全化に関する法律（平成 19 年法律第 94 号。以下「財政健全化法」という。）第 3 条第 1 項及び第 22 条第 1 項の規定に基づき、市長から毎年度、健全化判断比率及び資金不足比率並びにその算定書類の審査を求められたときに行う。
- (15) 共同設置機関の監査 法第 252 条の 11 第 4 項の規定により、共同設置機関の事務事業について、規約の定めるところにより行う。

(調整)

第 5 条 前条に規定する監査等はその計画及び実施に当たり相互に有機的な関連をもたせ、総合して成果が挙がるように調整し、運用しなければならない。

第 3 章 監査等の手続き

(監査計画)

第 6 条 監査等は、年間計画及び実施計画を作成し、その計画に基づいて実施する。

2 年間計画は、毎会計年度の開始前に、実施計画は、監査等の実施前に作成する。

3 年間計画は、次の事項について定める。

- (1) 実施方針
- (2) 種別、対象及び範囲
- (3) 対象別の実施予定時期及び事務分担課名
- (4) その他年度間の監査実施予定に関し必要と認めること。

4 実施計画は、年間計画に基づいて、監査等の種別ごとに次の事項について定める。

- (1) 対象事務事業の範囲及び期間
- (2) 項目及び実施上の着眼点
- (3) 実施日程
- (4) その他監査等の実施上必要と認めること。

(監査等の着眼点)

第 7 条 前条の実施計画において定める監査実施上の着眼点については、都市監査基準（昭和 60 年 8 月 29 日全国都市監査委員会制定）別項に定める監査等の着眼点のうちから適宜選択する。ただし、必要に応じて、着眼点を追加して定める。

(監査通知)

第 8 条 監査等を行うに当たっては、あらかじめ種別、対象事務事業の範囲、期間等を市長、会計管理者、企業管理者等に通知する。ただし、緊急を要するとき、又は監査等の目的により、その必要性を認めないときは、これを省略することができる。

(監査準備資料の検討)

第 9 条 監査等を行うに当たっては、あらかじめ項目及び様式を定めて、対象となる事務事業の関係責任者から必要な資料の提出を求め、これを検討する。ただし、緊急を要するとき、又はその必要を認

めないときは、これを省略することができる。

(監査の手段)

第10条 監査等を行うに当たっては、書類、帳簿、証書、設計書等の正確な記録(電子文書を含む。)に基づき、照合、実査、立会、確認、質問等必要と認める監査手段を選択適用して実施する。

2 法第199条第8項の規定に基づき、監査のため必要があると認めるときは、関係人の出頭を求め、若しくは関係人について調査し、若しくは関係人に対し帳簿、書類その他の記録の提出を求め、又は学識経験を有する者等から意見を聴く。

3 監査手段の選択適用に関しては、その重要性、効果、範囲、日数等を考慮して決定する。

(監査記録)

第11条 監査事務担当職員(以下「職員」という。)が、監査を実施したときは、監査事項の事実関係とその出所根拠を詳細に記録しておかなければならない。

2 職員は、前項の監査記録によりその担当事項につき、遅滞なく、監査復命書を作成し、上司に報告するものとする。

3 前項の報告を受けた上司は、復命事項について必要があると認める場合は、関係事項責任者から説明又は確認を求めるものとする。

(監査講評)

第12条 監査委員は、必要がある場合は、監査の結果に関する報告等の決定の前に監査結果を監査対象局等の長に講評し、これに対する意見を聴取するものとする。

第4章 監査等の結果の処理

(監査報告、公表等)

第13条 監査等の報告、通知、勧告、公表及び意見の提出は、次により行う。

(1) 定期監査、随時監査、行政監査、財政援助団体等監査 法第199条第9項の規定により、監査の結果に関する報告を市議会、市長及び関係委員会又は委員に提出し、かつ、公表する。

(2) 市長の要求監査 法第199条第9項の規定により、監査の結果に関する報告を市議会、市長及び関係委員会又は委員に提出し、かつ、公表する。

(3) 直接請求監査 法第75条第2項の規定により請求の要旨を公表し、同条第3項の規定により、監査の結果に関する報告を請求の代表者に送付し、かつ、公表するとともに、これを市議会、市長及び関係委員会又は委員に提出する。

(4) 議会の請求監査 法第199条第9項の規定により、監査の結果に関する報告を市議会、市長及び関係委員会又は委員に提出し、かつ、これを公表する。

(5) 住民の請求監査 法第242条第4項の規定により、監査の結果、請求に理由がないと認めるときは、理由を付して、その旨を請求人に通知するとともに、これを公表し、請求に理由があると認めるときは、市議会、市長その他の執行機関又は市の職員に対し、期間を示して必要な措置の勧告を行い、その内容を請求人に通知し、かつ、これを公表する。

(6) 職員の賠償責任監査 法第243条の2第3項又は公企法第34条の規定により、賠償責任の有無及び賠償額を市長又は企業管理者に報告する。

(7) 現金出納検査及び公金の収納支払事務監査 法第235条の2第3項又は公企法第27条の2第2項の規定により、検査又は監査の結果に関する報告を市議会、市長及び企業管理者に提出する。

(8) 決算審査及び基金審査 法第233条第2項、公企法第30条第2項及び法第241条第5項の規定に基づき、審査意見を市長に提出する。

(9) 健全化判断比率等審査 財政健全化法第3条第1項及び第22条第1項の規定に基づき、審査意見を市長に提出する。

(10) 住民監査請求に係る個別外部監査 法第252条の43第5項の規定により、外部監査人からの監査結果の報告に基づき、請求に理由がないと認めるときは理由を付してその旨を請求人に通知するとともに、これを公表し、請求に理由があると認めるときは市議会、市長その他の執行機関又は市の職員に対し期間を示して必要な措置の勧告を行い、その内容を請求人に通知し、かつ、これを公表する。

(意見の提出)

第14条 監査の結果必要があると認めるときは、法第199条第10項の規定により、監査報告に添えて市の組織及び運営の合理化に資するための意見を提出する。

(措置状況報告)

第15条 監査等の結果、指摘した事項又は表明した意見については、市長又は関係する行政委員会等から期限を示して措置状況報告を求め、措置を講じた旨通知があったときは、当該通知に係る事項を公表する。

2 包括外部監査の結果の提出を受けた、市長又は関係する行政委員会等から措置を講じた旨通知があったときは、当該通知に係る事項を公表する。

(出典) 川崎市ウェブページ

(<http://www.city.kawasaki.jp/920/cmsfiles/contents/0000019/19095/05.pdf>)

第7条の下線は、本報告書の理解に資するため加筆したもの(原文には、下線の記載はない。)

参考資料 9 監査審査意見書の実例（抜粋）

第2 審査の結果

1 決算計数

審査に付された一般会計及び特別会計の歳入歳出決算書、歳入歳出決算事項別明細書及び実質収支に関する調書の計数は、証拠書類の計数と符合していることが認められる。

なお、会計処理については、〔第4 局別事項〕に記載のとおり、是正・改善を要する事項が認められた。

財産に関する調書の計数は、次のとおり、その一部に誤りが認められた（詳細は〔第4 局別事項〕に記載）。

(1) 公有財産

ア 建 物

過大に登載されているもの	2局	2件	53.40 m ²
登載漏れとなっているもの	1局	1件	411.48 m ²

イ 無体財産権

過大に登載されているもの	1局	1件
--------------	----	----

ウ 出資による権利

過大に登載されているもの	2局	2件	5,289,341円
登載漏れとなっているもの	2局	2件	2,005,063,441円

(2) 物 品

過大に登載されているもの	2局	7点
登載漏れとなっているもの	2局	16点

2 予算の執行状況等

審査に付された一般会計及び特別会計の予算執行は、適正であると認められる。

3 決算状況について

(1) 財政状況について

平成23年度一般会計決算は、歳入5兆9,701億余円、歳出5兆9,345億余円、形式収支は、355億余円の黒字であり、形式収支から翌年度に繰り越すべき財源（制度繰越）291億余円を差し引いた実質収支は、64億余円の黒字となっている。

また、一般会計と16特別会計とを合算すると、形式収支は、1,792億余円の黒字であり、形式収支から翌年度に繰り越すべき財源294億余円を差し引いた実質収支は、表1のとおり、1,497億余円の黒字となっている。

収支の状況について見ると、歳入は、東日本大震災の影響や海外経済の減速等により、都税収入が4年連続の減収となったものの、将来の負担を見据えつつ都債を活用したことにより、所要の財源を確保している。その一方で、歳出は、被災地への復興支援などに必要な措置を講じつつも、予算の執行状況を精査して歳出額の圧縮を図っている。この結果、平成23年度の実質収支においても、黒字が確保されている。

しかしながら、国内の景気は、東日本大震災の復興需要等を背景として、緩やかに回復しつつあるものの、その先行きは、欧州債務危機や長引くデフレ、電力供給の制約などによる様々な下振れリスクを抱えており、都においても、今後も厳しい財政運営が続くものと見込まれている。

このような状況の下、都は、平成23年12月に「2020年の東京」計画を策定したところである。これは、過去に経験したことのない数多くの困難に直面する東京が、成長・進化の軌道に乗り、発展を続けるため、今後の都政運営の中長期的な道筋を提示したものとなっている。

この計画を着実に実施していくには、事業評価の取組を一層強化し、新公会計制度を活用した分析・検証によるコスト縮減や、監査結果を活用した見直しなどにより、効率的で無駄がなく、実効性の高い施策を構築し、実施していかなければならない。また、これらの施策展開を支える財源を確保するため、都税収入の徴収率の向上や債権管理の適正化を一層図るとともに、都債や基金を計画的かつ戦略的に活用するなど、強固な財政基盤を堅持していくことが求められる。

今後とも、東京の発展を確かなものとするため、社会状況の変化に迅速に対応し、都政に課された使命を確実に果たしていく必要がある。

(表1) 一般会計と特別会計を合算した実質収支の推移

(単位：百万円)

	平成18年度	平成19年度	平成20年度	平成21年度	平成22年度	平成23年度
実質収支	296,089	236,243	148,737	93,998	146,432	149,791
対前年増(△)減	87,457	△59,846	△87,505	△54,739	52,433	3,359

(出典) 平成23年度 東京都各会計歳入歳出決算審査意見書(総頁数は、152頁)

参考資料 10 主要な施策の成果を説明する書類の例

都営住宅等事業会計		38 都営住宅の建替及びスーパーリフォーム等		都市整備局	
科 目		予 算 現 額		決 算 額 (執行率)	
		千円		千円	
都営住宅等事業費		56,198,984		46,601,203 (82.9%)	
内		本年度事業		43,776,234	
	1 都 営 住 宅	3,500 戸	40,895,872	3,505 戸	36,700,925
	2 都営住宅スーパーリフォーム	700 戸	6,289,098	700 戸	4,165,609
	3 都 営 住 宅 耐 震 改 修		4,409,082		2,309,460
	4 地 域 開 発 整 備		1,634,932		600,240
前年度繰越事業		2,970,000		2,824,969	
訳		本年度事業		43,776,234	
	1 都 営 住 宅		127,000		118,361
	2 都営住宅スーパーリフォーム		1,350,000		1,350,000
	3 都 営 住 宅 耐 震 改 修		1,113,000		1,113,000
	4 地 域 開 発 整 備		380,000		243,608

事業の概要

都営住宅等のストックの有効活用などを図るため、都営住宅の建替及びスーパーリフォームなどを行った。

これらの施策を計画的に実施することにより、住宅の更新、不燃化・耐震化、土地の有効利用、住環境の整備や防災性の向上、地域の活性化などの効果を上げている。

都営住宅の建替においては、老朽化した住宅を更新し、エレベーターの設置などにより、バリアフリー化している。また、敷地の有効利用により、関連公共施設の整備など地域のまちづくりや、緑化の推進などによる環境負荷低減に寄与する取組を進めている。

・着工戸数

(単位：戸)

年 度	19	20	21	22	23
都 営 住 宅	3,009	3,204	3,203	3,402	3,505
都営住宅スーパーリフォー	1,910	1,510	1,504	1,102	700

ム					
小 笠 原 住 宅	-	-	-	-	-

財務諸表から得られる情報

行政コスト計算書

(単位：千円)

科 目	平成 23 年度	平成 22 年度	増 減
通常収支の部			
I 行政収支の部			
1 行政収入	4,014,616	5,281,894	△1,267,278
2 行政費用 (a)	7,436,750	7,557,712	△120,962
うち給与関係費	1,948,566	2,007,059	△58,493
うち扶助費	-	-	-
うち補助費等	1,109	1,146	△37
うち投資的経費	5,447,313	5,513,519	△66,206
うち減価償却費	6,269	-	6,269
II 金融収支の部			
1 金融収入	195	345	△150
2 金融費用 (b)	-	-	-
うち公債費 (利子)	-	-	-
通常収支差額	△3,421,938	△2,275,473	△1,146,465
特別収支の部			
1 特別収入	-	-	-
2 特別費用	29,031	-	29,031
当期収支差額	△3,450,969	△2,275,473	△1,175,496
一般会計繰入金	1,965,459	2,032,716	△67,257
一般会計繰出金	-	-	-
再計 (一般会計繰入金繰出金調整後)	△1,485,510	△242,757	△1,242,753

1 規模当りの行政コスト

区 分	平成 23 年度	平成 22 年度	増 減
行政コスト (A=a+b)	7,436,750 千円	7,557,712 千円	△120,962 千円
実施住宅戸数 (B)	15,605 戸	16,244 戸	△639 戸
実施住宅戸数 1 戸当たりの行政コスト (A/B)	476,562 円	465,262 円	11,300 円

(出典) 東京都 平成 23 年度 主要政策の成果

<http://www.zaimu.metro.tokyo.jp/syukeil/zaisei/20120919shuyousisakunoseika.pdf>