

地方自治体における VFM 監査の課題と方向性

—パブリック・アカウンタビリティから見た公監査のあり方—

川嶋 徹也

I はじめに一地方自治体における公監査の現状と問題点

地方自治体の公的部門のアカウンタビリティ（以下「パブリック・アカウンタビリティ」という。）において、行政の合規性の検証と並んで重要な経済性・効率性・有効性（3E）の検証は、パブリック・アカウンタビリティからの解除という役割を担う公監査によって十分には行われてこなかった。本稿では、経済性・効率性・有効性の視点による業績監査（以下「VFM 監査」という。）が公監査において十分に行われていないことについて考察し、現状の把握と課題の抽出を行い、方向性を検討する。

まず、公監査における現状と問題点について分析し検討する。ここでいう公監査とは包括外部監査を含み、あくまでパブリック・アカウンタビリティに資する公監査という論点から考察を行う。次に英国の VFM 監査の事例を文献から調査し、英国で VFM 監査が先進的に行われてきた原因・背景について分析する。さらに、日本の VFM 監査の問題点から、今後のあり方について検討していく。

1 公監査とパブリック・アカウンタビリティにおける VFM 監査の重要性

わが国の長引く経済不況の中、市民の行政へのニーズが多様化する一方、国・地方の財政状況は厳しい状態にあり、歳出削減等を進めて財政健全化を図ることが喫緊の課題となっている。地域主権改革は「日本国憲法の理念の下に、住民に身近な行政は、地方公共団体が自主的かつ総合的に広く担うようにするとともに、地域住民が自らの判断と責任において地域の諸課題に取り組むことができるようにするための改革」と定義されている¹ことから、わが国で進められている地域主権改革は、国と地方の役割を見直すものであると同時に、地方自治体と市民との行政における受託関係を強めていくものといえよう。行

1 内閣府「地域主権戦略大綱」、2010年6月22日閣議決定。

政サービスの受託者である地方自治体は、委託者である市民（将来世代を含む）に対して、受託責任（stewardship）を負っており、説明責任（accountability）を果たしていかなければならない。

その上で公監査の位置づけは、その第一目的は、パブリック・アカウンタビリティの解除にある²とされていることから、地方自治体において、行政活動の受託者に対する説明責任を果たす上で、公監査の今後果たしていくべき役割は大きい。また、「利益」を目的とした企業活動と違い、行政活動は「公益」のために行われるものであるから、公監査は、受託者である将来世代を含めた住民の「公益」がどの程度実現されたかを明らかにすることが期待され、パブリック・アカウンタビリティの解除へつながっていくと考えられる。しかし、わが国地方自治体の公監査はパブリック・アカウンタビリティの解除という役割を果たしているかについて、多くの問題が指摘されており、それは次の4点に集約されると考えられる。

- ①地方自治体の公監査は保証型ではなく指摘型である
- ②地方自治体の公監査は独立性に問題がある
- ③地方自治体の公監査は専門性に問題がある
- ④地方自治体の公監査が合規性・合法性を主眼として行われてきた

以上の問題点のうち、パブリック・アカウンタビリティにおいて特に重要と思われる①と④に関連して、石原³は、「公金の執行が『最少の経費で最大の効果』を発現できるような支出を行っていることを保証される必要があるため、自治体の監査は、合規性や合法性などのコンプライアンスの監査に加えて、経済性・効率性・有効性などのVFM監査の双方で機能するものでなければならない。」と述べている。すなわち、地方自治体の地域に果たす役割の拡大に伴って、地域住民の行政サービスに対する期待値は大きくなっており、公監査におけるVFM監査の重要性は高まってきたといえる。

2 鈴木豊「公監査人の監査リスクの識別」『会計検査研究』第35号、会計検査院、2007年、5頁要約。

3 石原俊彦「地方自治体の監査と内部統制—ガバナンスとマネジメントに関連する諸問題の整理—」『ビジネス&アカウンティングレビュー』第6号、関西学院大学経営戦略研究会、2010年 a、7頁要約。

2 内部統制から見た VFM 監査の重要性

総務省の地方公共団体における内部統制のあり方に関する研究会報告書⁴では、地方自治体の内部統制の4つの目的として、法令遵守、業務の有効性と効率性、財務報告の信頼性、資産の保全が示されている。同報告書では「住民の税を基本として住民サービスを実施する性格を踏まえると、地方公共団体の事務の原則である業務の有効性及び効率性の追求が重要であり、その前提として、公平性・公正性が求められることから、法令等の遵守に基づく合法性や合規性の確保がその基礎となる。」とされている。すなわち、4つの目的のうち法令遵守はあくまで前提条件で、業務の有効性と効率性が最も重要な目的とされている。石原・新日本有限責任監査法人⁵は英国勅許公共財務会計協会（Chartered Institute of Public Finance Accountancy：CIPFA）と全英地方自治体経営協会（Society of Local Authority Chief Executive and Senior Manager：SOLACE）の「地方自治体における優れたガバナンスの実践」フレームワークを引用し、ガバナンスについて「地方自治体が、どのようにして、適切な方法で、適切な人々を対象に、適切なタイミングで、包括的かつオープンで誠実に、説明責任を伴う形で、適切なことを実行していることを保証するかという意味合いの言葉である。」とし、さらにガバナンスは「システム、プロセス、文化、価値観によって構成されており、それによって地方自治体が指揮統制されるものであるとともに、それを通じて地方自治体がそれぞれの地域社会に対して説明を行い、関与し、また状況に応じてこれを指導するものである。」と述べている。このフレームワークにおけるガバナンスについての記述の後段は明らかに内部統制のことを示唆しているので、内部統制はパブリック・ガバナンスにおいて根幹となるものであるといえる。すなわち、内部統制が目指す業務の有効性と効率性つまり VFM の視点による行政サービスは、パブリック・アカウンタビリティを果たすうえでも非常に重要といえる。それゆえ、公監査においても、VFM 監査は財務監査とともに重要な位置付けがなされるべきである。

次章で公監査における今後の VFM 監査のあり方を考察する上で非常に有益となる英国の VFM 監査の事例について、先行研究から検討していく。

4 地方公共団体における内部統制のあり方に関する研究会「内部統制による地方公共団体の組織マネジメント改革～信頼される地方公共団体を目指して～」総務省、2009年、29頁。

5 石原俊彦・新日本有限責任監査法人「地方自治体のパブリック・ガバナンス 英国地方政府の内部統制と監査」中央経済社、2010年 b、21頁。

II 英国における VFM 監査

吉見⁶が「公的部門と私的部門とでは、監査手法も異なるため、それぞれの目的に適した監査手法が展開されねばならない。そのような手法の典型が、VFM 監査とか、3E 監査といわれるもので、アメリカに端を発し特にイギリスで発展的に実施されてきたものである。」としているように、VFM 監査は英国で発展してきた。本章では、サッチャー政権以降の NPM 改革において、英国における VFM 監査がどのように発展してきたかについて述べる。

1 英国における VFM 監査の起源と経過

1982年に施行された地方財政法によって、イングランド・ウェールズ地方自治体監査委員会（Audit Commission for Local Authorities in England and Wales 以下 AC）が翌1983年に設置された。ACの主要な責務は地方財政法に規定され、同法第15条に「監査人は、会計記録の検査及びその他の方法によって、会計記録を監査される団体がその資源の使用に当たって経済性、効率性及び有効性の確保のために適切な処置を行っていることを確認しなければならない。」と定められた⁷。これが、英国地方自治体における VFM 監査の起源とされ、中央政府による行財政改革において、パブリック・アカウンタビリティ上の重要な役割を担っていく。

稲沢⁸は「1980年のサッチャー政権による強制競争入札（CCT）の導入に始まる NPM による自治体経営改革は、市場原理に重きを置いて、経済性と効率性を追求してきた。その後、メイジャー政権は、1991年に、『市民憲章（シティズンズ・チャーター；Citizen's Charter）』という白書において、これまでの経済性・効率性の視点からだけ改革を進めるのではなく、住民を顧客とする公共サービスの目的は果たして達成されているかどうかという有効性の視点を強調している。さらに、公共サービスの業績は、経済性・効率性・有効性の点から数値測定されて、類似自治体と比較されなければならないとし、ACに、全

6 吉見宏「監査論の視点から見た会計検査と行政評価」『会計検査研究』第29号、会計検査院、2001年、105頁要約。

7 John J. Glynn (1985) VALUE FOR MONEY AUDITING IN THE PUBLIC SECTOR. (日本公認会計士協会公会計特別委員会訳)「VFM 監査の理論と実際—財政健全化・経営革新のための新しい業績監査—」同文館出版、1988年、132頁要約。

8 稲沢克祐「英国地方政府会計改革論：NPM 改革による政府間関係変容の写像：New Public Management」(関西学院大学研究叢書；第114編)、ぎょうせい、2006年、174頁要約。

国共通の業績指標（Citizen's Charter Performance Indicators）の策定を命ずる。」とし、このことによって、「業績／成果による統制の手段たる業績測定の基盤が作られた」としている。こうした業績指標は住民の地方行政に対する信頼を高めるために設けられたものであり、監査が3Eの観点から策定した指標であるため、成果主義に基づいた住民への保証の意味合いが強いものと考えられる。

2 英国 VFM 監査の意義

(1)パブリック・アカウンタビリティと VFM 監査

英国では数世紀も前から監査が発達しており、公監査における発展だけでも半世紀近くの歴史があることがわかる。特筆すべきは、中央政府主導の行財政改革の中で、地方自治体の監査における役割がパブリック・アカウンタビリティにおいてしっかりと位置付けられていることである。そこで、遠藤⁹による「英国地方自治体監査委員会（Audit Commission）の研究・情報部（Study & Knowledge）の部長マイケル・ヒューズ氏の説明」を次の通り引用する。

（住民の関心事）

- ①1840年代：私たちの税金は法令に基づいて、利用されているのか。
- ②1980年代：税金に見合った価値を享受しているのだろうか。
- ③1990年代：よい品質の公共サービスを享受しているのだろうか。
- ④2009年：私の住んでいる地域は住みやすい場所であるだろうか。

（外部監査。サービス検査・評価）

- ①に対応するための財務監査（Financial Audit）
- ②に対応するためのバリュー・フォー・マネー監査（Value for Money Audit）
- ③に対応するためのサービス検査と包括的業績評価制度（Service Inspection & CPA）
- ④に対応するための包括的地域評価制度（CAA）

ACの研究・情報部長の説明から、英国における公監査とは、住民が求めるパブリック・アカウンタビリティへの対応そのものであることがわかる。

9 遠藤尚秀「英国地方自治体における公会計・監査に関する制度的考察—わが国の地方公会計・監査制度の改革に向けた提言—」博士学位請求論文、2011年、123-124頁。

パブリック・アカウンタビリティについて、さらに石川¹⁰は、英国の公的部門における監査制度は管理的・民主的という2つのアカウンタビリティに資するよう制度設計されているとした上で、管理的アカウンタビリティと民主的アカウンタビリティについて以下のように整理している。

公的部門の組織外部の『地域住民』が委託者で、それに対する説明責任

→民主的アカウンタビリティ

公的部門の組織内部の『上位者』である委託者に対する説明責任

→管理的アカウンタビリティ

続けて、石川¹¹は英国地方自治体のサービスの改善を目途に導入された業績管理の手法CPA¹²(包括的業績評価)における地方自治体の格付けには、アカウンタビリティの側面から、①地域住民に対してアカウンタビリティの履行を徹底するための手段としての役割すなわち民主的アカウンタビリティの履行と②中央政府が地方自治体を効率的に管理統制するための手段としての役割、すなわち管理的アカウンタビリティの履行という2つの役割があると指摘する。さらに①について、「格付けによってサービスの比較を簡潔にすることにより、地域住民が支出に見合ったサービスを楽しんでいたか否かを判断することに役立てられた。」とし、②について「格付け結果が良ければ、地方自治体に裁量権付与などを容認し、反対に格付け結果が悪ければ、中央政府は地方自治体に対して介入を強め、統制を強化した。」と分析する。

すなわち、英国におけるVFM監査は2つのアカウンタビリティと深い関わりの中で発展してきたといえる。すでに述べたように、監査は住民へのパブリック・アカウンタビリティ解除の役割を担っていることから、民主的アカウンタビリティの履行については比較的理解しやすいが、管理的アカウンタビリティという違った視点でのパブリック・アカウンタビリティが監査において重要であることが英国の大きな特徴であると考えられる。その背景として、英国における中央政府と地方自治体との関係がわが国とは少し異なる現状がある。英国において、地方自治体は、中央政府の機関によって常時監督されており、それは、地方政府の運営の細かな部分に介入する多くの権限を国務大臣が所有していること

10 石川恵子「地方自治体の業績監査」中央経済社、2011年、5-6頁要約。

11 石川2011年、前掲書7-8頁要約。

12 CPAについては後述。

による。この文化は、運用面だけではなく、監査の役割の面にも益々広がってきている。監査は、この介入文化の一部となっており、中央政府が地方政府の選択する行動を指図するための道具となっているとした指摘¹³もあり、こうした日本との違いを踏まえ、中央政府に対する管理的アカウンタビリティの強化を起点として、民主的アカウンタビリティ¹⁴の役割を強めていったプロセスにおいて VFM 監査の発展を理解すべきと考える。

(2) VFM 監査における合意された判断規準

(財)自治体国際化協会（以下「CLAIR」）¹⁵によると、2002年から導入された包括的業績評価制度（Comprehensive Performance Assessment：CPA）は、地方自治体の業績を総合的にランク付けする評価制度で、ブレア政権時に導入されたベストバリュー（Best Value：BV）¹⁶と相互補完的に、地方自治体の業績の向上における役割を果たしている。遠藤¹⁷は「地方自治体の組織全体としての包括的な評価を実施する必要性から、全国共通の基準に基づき地方自治体を総合的に評価し、各地方自治体が5段階に評価され、その成績を一律公開する CPA が、2002年度から導入された。」としており、BV の監査機能がパブリック・アカウンタビリティの役割を十分に果たし切れていなかった点について、CPA の導入によってランク付けし、改善を図ろうとした意図が感じられる。

石川¹⁸は、2002年度から2004年度までの CPA の評価にかかわる監査の機能について以下のように指摘する。「資源の利用状況の評価にあたって使用された監査結果が財務諸表監査とコーポレートガバナンスの財務的側面のレビューで、そのもとで求められていた監査の機能とは財務監査と準拠性監査であり、VfM 監査の機能については求められてはいなかった。」「資源の利用状況の評価にあたって使用された個別の『評価規準』については、合意された判断規準、すなわちベストプラクティスな状況が明確にされていなかった。」すなわち、CPA の基礎となる第1段階の評価において、「合意された判断規準」の問題と VFM 監査の機能不全という問題を初期段階において抱えていたことになる。

13 Andrew Stevens (2011) LOCAL GOVERNMENT The third edition. 石見豊訳 (2011)「英国の地方自治—歴史・制度・政策—」芦書房、113頁要約。

14 権限委譲、会計情報と民主的アカウンタビリティとの関係については、藤野雅史訳「分権政治の会計—民主的アカウンタビリティの国際比較」中央経済社、2010年、を参照。

15 (財)自治体国際化協会（CLAIR）「イングランドの包括的業績評価制度」、2006年、2頁要約。

16 稲沢2006年、前掲書186頁参照。

17 遠藤2011年、前掲書48頁要約。

18 石川2011年、前掲書84頁。

そこで、2005年から「合意された判断規準」として、監査人が各地方自治体の資源の利用状況を評価する際の判断規準として利用する「Key Lines of Enquiry : KLOE」が登場する。

2005年のCPA フレームワークの重要な変更点の一つとして、サービス部門評価に含まれる「自治体資源の活用状況」がより重要視され、評価手法が厳格になる。年次ごとに評価され、VFMの判断を特に重要視した詳細な査定項目と自己査定が導入¹⁹された。これに関して、石川²⁰は「CPAにおける格付けの意義の1つは、管理的アカウンタビリティの強化がある。すなわち、中央政府が地方自治体を合理的に管理統制することにある。このため地方自治体を合理的に管理しようとするのであれば、事前に合意された判断規準を設定し、明確にする必要があったと考える。これに関連して、2005年度からのCPAでは資源の利用状況を評価するための判断規準としてKey Lines of Enquiryが作成された。」としており、管理的アカウンタビリティの強化を目的として作成された「合意された判断規準」としてのKLOEはVFM監査に重要な役割を果たすものである。

(財)自治体国際化協会²¹によると、「自治体資源の活用状況」におけるKLOEは財政運営、財務状態、内部統制、VFM、財務報告の5つの評価項目からなり、それぞれ以下の4段階の評価が行われる。

- 4 ; 力強い業績 要求の最低基準を十分に満たしている。
- 3 ; 安定した業績 要求の最低基準を一貫して満たしている。
- 2 ; 普通の業績 要求の最低基準を満たしている。
- 1 ; 不十分な業績 要求の最低基準も満たしていない。

石川²²によると、上記のうち通常達成しなければならない標準レベルがレベル2「通常の業績 (adequate performance)」に相当し、ある地方自治体がレベル2に達していない、あるいは、レベル2であることを立証することができないのであれば、レベル1に格下げされ、KLOEが示すそれぞれのレベルにおいては、資源の利用状況がどのように整備されていなければならないのか、ベストプラクティスな状況が明示されている。

次に、KLOEの5つの評価項目のうちVFMの評価項目について述べる。(財)自治体国際

19 (財)自治体国際化協会 (CLAIR) 2006年、前掲書65頁要約。

20 石川2011年、前掲書84頁。

21 (財)自治体国際化協会 (CLAIR) 2006年、前掲書70頁要約。

22 石川2011年、前掲書112頁。

化協会²³によると、2005年からの CPA の見直しにおいて、VFM は、全体を通してのテーマであり「自治体資源の活用状況」で主眼におかれているとした上で、「VFM への地方自治体の視点」「VFM の管理と改善」という二つの評価項目について以下のように述べている。

「VFM への地方自治体の視点」における評価の焦点

- ・他の機関とのコスト比較
- ・費用対効果
- ・政策形成におけるコスト配慮

「VFM の管理と改善」における評価の焦点

- ・地方自治体の VFM のチェック体制
- ・VFM の達成結果
- ・長期的視野から判断した物品サービス調達、契約その他の財源執行のあり方

石川²⁴は、2005年度からの資源の利用状況における KLOE の5つの評価項目について、「AC はこれらの評価項目を『VfM 以外の評価項目』と『VfM』に整理区分している。」とし、「『VfM 以外の評価項目』と『VfM』の違いは、監査の機能にある。すなわち、『VfM 以外の評価項目』については、2005年版コードに依拠した監査結果に基づいて評価を行った。そして、そのもとでの監査の機能は財務監査および準拠性監査に相当していた。これに対して、『VfM』については、地方自治体に資源の利用状況が『best fit (最適)』な状況であったことを自己評価させ、当該評価に基づいて評価を行った。そして、そのもとでの監査の機能は VfM 監査に相当していた。」としている。つまり、英国における VFM 監査は、2005年の CPA のフレームワークの見直しにおいて、KLOE という「合意された判断規準」によって手法が確立し、今日に至るまでなお進化を続けているといえよう。なお、遠藤²⁵は、VFM 監査発展の背景として以下の3点を挙げている。

- ① 評価のフレームワークとしての CPA、包括的地域評価制度 (Comprehensive Area Assessment : CAA) における『資源の利用 (Use of Resources : 以下、UOR)』概念の確立
- ② VFM 監査の判断規準 (criteria) として、KLOE の確立

23 財自治体国際化協会 (CLAIR) 2006年、前掲書70-72頁要約。

24 石川2011年、前掲書114頁。

25 遠藤2011年、前掲書154頁要約。

③適切な証拠としての業績指標（Performance indicators）の開発

遠藤も指摘するように、KLOE が VFM 監査に果たした役割は大きい。しかし、先述したように KLOE は管理的アカウンタビリティの視点から AC が作成した「合意された判断規準」である。そのため、VFM 監査が中央政府の求める内容に偏重し、民主的アカウンタビリティがおろそかになるリスクが想定される。石川²⁶は「コスト情報および測定可能なアウトカムの指標に偏って測定することにより、地域住民に対するサービスの質の測定を見落とす可能性があることである。このことは民主的アカウンタビリティの側面からすると、サービスの質を落とすことを懸念させる。」としており、木村²⁷も「CPA の客観的な業績評価と全体的な自治体への住民の満足度に相関関係はない」とした上で、「サービス過程とアウトカムをできるだけ多くカバーする業績指標」の必要性について述べている。英国のこうした事例は、パブリック・アカウンタビリティに資する VFM 監査が、今後もまだまだ改善の余地があることを示唆している。

Ⅲ 日本の地方自治体における VFM 監査

1 VFM 監査における判断規準

石原²⁸は、地方自治体にとって住民とは、有限無連帯責任のある株式会社の株主ではなく、無限連帯責任のある合名会社の社員に合い通じることから、住民は財源問題、コスト問題に大きな関心をもつべきとし、「行政評価で最も重要な評価の視点は『受益と負担』を機軸にするということである。『受益と負担』を行政評価の機軸とする場合には、経済性（economy）、効率性（efficiency）、有効性（effectiveness）という監査における 3E（VFM）の基礎概念が行政評価の判断基準になる。それぞれの評価の局面における条件設定に基づき、経済性、効率性、有効性の何れかが第一義の評価基準として選択されることになるからである。」と述べている。すなわち、行政評価は VFM 監査と同じ 3E の視点

26 石川2011年、前掲書128頁。

27 木村成志「包括的業績評価制度（CPA）による自治体評価—地方自治体の評価制度の歴史的役割と展開—」『経営戦略研究』第5号、関西学院大学経営戦略研究会、2011年、23頁要約。

28 石原俊彦「地方自治体改革とニュー・パブリック・マネジメント—公会計と監査の視点から求められる行政評価—」『ビジネス&アカウンティングレビュー』第1号、関西学院大学経営戦略研究会、2006年、5頁要約。

で評価が行われるべきであり、その意味では、行政評価と VFM 監査は互いに基礎を同じくするものであるといえる。石原のいう「無限連帯責任」は受益者が将来世代を含む住民である民主的アカウンタビリティの考え方と共通するものがあり、行政評価における 3E の視点と VFM 監査における 3E の視点は、パブリック・アカウンタビリティを果たす上で、どちらも重要であるといえる。つまり、公監査において VFM 監査をパブリック・アカウンタビリティの解除に向け、重要な位置づけとするには、こうした 3E の測定上の問題に取り組まなければならない、VFM 監査実施上の判断規準が必要不可欠であることは明らかである。にもかかわらず、現行の公監査における VFM 監査の位置づけが法制度上明確になっていないため、英国の VFM 監査のような合意された判断規準は存在せず、VFM 監査の実施には不十分な点が多い。唯一の監査マニュアルといえる監査手帳の着眼点が監査要点を意識したものではなく、監査の注意点としての性格が強いことから、現行の監査マニュアルにおいて VFM 監査の判断規準と呼べるものは未整備であるということになる。それは、丸山²⁹が「自治体監査の分野においては、監査人が遵守すべき事項や質的な下限を定めるような監査基準は存在しない。こうした状況の中で、自治体の監査委員事務局の職員は、これまでの経験や他の事務局の監査結果の事例を参考に手探りで監査を実施しているのが実情である。」と述べていることから明らかである。

すなわち、公監査におけるパブリック・アカウンタビリティ上の問題の一つとして、合規性を主眼とした財務監査が、都市監査基準準則や監査手帳に代表される旧来からの手法に則って行われてきたことが挙げられ、そうした旧態依然とした監査手法が公監査における進化を鈍化させたと考えられる。例えば、英国の VFM 監査における「合意された判断規準」である KLOE の「VFM への地方自治体の視点」「VFM の管理と改善」における評価の焦点にある「他の機関とのコスト比較」「地方自治体の VFM のチェック体制」「長期的視野から判断した物品サービス調達、契約その他の財源執行のあり方」に相当する項目を都市監査基準準則・監査手帳に見いだすことは困難である。

英国の先進的な取り組みの一方、日本でも行政評価の手法を監査に取り入れた例として、三重県監査委員による行政監査がある。三重県監査委員の平成19年度行政監査³⁰では、県の総合計画「県民しあわせプラン・第二次戦略計画」の施策を対象に、施策・基本事業・

29 丸山恭司「自治体監査における民間内部監査手法の活用～岐阜県の取組から」『地方財務』第673号、ぎょうせい、2010年、43頁。

30 三重県監査委員事務局「平成19年度行政監査（評価）結果報告書—評価方式による行政監査結果と意見—」2007年。

事務事業という体系に基づき、3E（経済性・効率性・有効性）及びVFM、BV（ベスト・バリュー：サービスの質と改善可能性の評価）の視点から監査を行っている。こうした取り組みは2002年から行われ、「事業適応性」「目標達成度」「有効性」「経済性・効率性」「品質十分性」「計画性」「行政活動充実度」の7つの評価項目に沿って、それぞれに明確な評価基準が設定されている。石原³¹も「三重県監査委員が平成14年度より取り組んでいる『評価方式による行政監査結果と意見』は、いわゆる施策評価のレベルで総合評価に基づく相対評価を行った先進事例として注目すべき内容になっている。この行政監査は、三重県が平成8年度から導入している行政評価の手法を援用し、施策の優先順位づけを実現している。施策評価はもとより、事務事業評価においてすら総合評価による相対評価を実施できないでいる自治体が非常に多いなか、三重県監査委員の取り組みは特筆に値する。」と三重県の行政監査を評価している。

IV 日本における VFM 監査の方向性

1 VFM 監査における業績指標

日本のVFM監査の方向性を考える上で、三重県の行政監査の取り組みが先進的な例であることは先述したとおりであるが、公監査が行政におけるパブリック・アカウンタビリティからの解除の役割を果たす上で、VFM監査をさらに発展させるには、あと何が足りないのであろうか。三重県の例から考えると、英国のBVPIsのような業績指標の存在がまず考えられる。BVPIs³²とは、英国において「全国的に統一された業績指標ベストバリュー業績指標（Best Value Performance Indicators：BVPIs）であり、「合意された判断規準の役割」を果たしていた。BVPIsのように他自治体と比較可能な業績指標は、主観的な監査意見をより客観的な方向に導くと考えられる。自治体間比較に関して、石原³³は総合計画体系の中で、事務事業単位まで明確にしている自治体と施策レベルにとどめている自治体との格差を指摘した上で「大切なことは、事務事業評価システムの個別事務事業

31 石原俊彦「自治体行政評価ケーススタディ」東洋経済新報社、2005年b、37頁。

32 石川2011年、前掲書63頁要約。

33 石原俊彦「地方自治体の事業評価と発生主義会計—行政評価の新潮流」中央経済社、1999年、97頁。

や基本事務事業の単位と①総合計画の事務事業単位、②予算編成の事務事業単位、③定数査定 of 事務事業単位などを統一しなければ、総合的な視点から行政を評価することはできないという点である。今後、地方自治体ではますます評価の問題が重要になる。評価は比較であり、より有意義な比較を行おうとすれば、比較の単位をできるだけ統一すべきである。業績評価という考え方が定着している民間企業であれば、これは当然の経常管理手法として採用されている。地方自治体においても、各種の評価を推し進める前提として、人材・モノ・資金・情報などの行政資源を同じ単位で評価するための仕組み作りに、急いで着手しなければならない。」と問題提起する。

最近では、行政評価に市民満足度・重要度の視点を取り入れ、客観的な評価を行い、パブリック・アカウンタビリティ上有益な取り組みを行う自治体³⁴も増えている。こうした取り組みは、行政評価がパブリック・アカウンタビリティを果たすという意味においては、意義深いものであるが、公監査はあくまでパブリック・アカウンタビリティの解除の役割を果たすのであり、市民満足度、重要度を監査証拠として、その点に依拠した監査意見を表明していいものかどうか疑問が残る。もし、リスク・アプローチによる保証型 VFM 監査を究極的に目指すのであれば、監査の目標は、監査要点を立証するに十分な監査証拠を入手し、監査要点を立証することにあるからである。

Glynn³⁵は統計比較における長所として、

- (a)比較統計数値は、比較可能な地方自治体の機能のコスト及び業績を判断するのに役立つ情報の交換のための基礎を提供する。
- (b)比較統計数値は、長い期間にわたって確立された政策や業務方法を再検討する必要があることを示す場合がある。というのは、異なった方法をとっている他の地方自治体を調査して、経済性及び効率性を向上させる資とすることが必要な場合があるからである。
- (c)そのような情報は、比較的安価に入手できるので、さらに詳細な研究領域があることを示すための有用な指針となるものである。

以上3点を挙げ、短所として、

- (a)統計数値それ自体は、効率性や非効率性の積極的な指標となるものではない。したがって、ある地方自治体が社会福祉の事業計画において他の自治体よりも多くの額を支出しているという事実があっても、その事業計画が非効率的であるとか非経済的であるとか

34 三重県、神奈川県藤沢市、広島県大竹市、大阪府枚方市など。

35 Glynn 1988年、前掲書41-42頁要約。

ということにはならない。その自治体が、ほかに考慮しなければならない緊急の社会的ないし環境的な要因を持っているかもしれないからである。

(b)効率性の測定尺度は、それだけ独立しては有効性への指標とはならない。

(c)地方自治体の中には、中央政府が画一的な支出を促進したり、あるいは資金の再配分のためにそのような情報を使うことを危惧するものもある。

(d)コストの差額が、一部は異なった会計実務を採用したことによるものであることがある。

の4点を挙げている。

こうした指摘をふまえ、地方自治体間の比較検証が可能な業績指標をできるだけ早期に確立し、パブリック・アカウンタビリティに資するVFM監査が公監査においてしっかりと位置づけられるようにすべきであろう。

2 VFM監査の監査対象とは

私的部門の会計監査には情報監査と実態監査という2つの概念が存在する。両者の違いについては、山浦³⁶によると「財務諸表監査としての会計監査はあくまでも会計情報に対する監査（これを情報監査という）であり、会計の被写体である取引実態ないし行為の当否や適否の監査（これを実態監査という）ではない。」という具合に、監査対象によって峻別されている。吉見³⁷は、「株式会社等の会計監査は会計書類を対象とするものであって、これはすなわち会計情報を対象とする監査、情報監査と考えられる。これに対して、従前のように会計監査が情報監査の範疇に止まらず、会計記録が行われた根拠となる取引や行為そのものについても対象とする監査を実態監査と呼び、両者が相互補完的にかつ融合的に行われてこそ、会計監査が十分な今日的機能を発揮する。」と述べている。

すでに述べたとおり、公監査における財務監査、VFM監査をはじめとした様々な監査の整理が十分には行われてこなかった。そのため、それぞれの監査における情報監査と実態監査の側面からみた整理も未だ十分ではない。英国におけるBVPIs監査は、「地方自治体が業績情報を収集し、記録し、報告するために適切な体制を整備しているか否かを検証することによって、業績情報の正確性を保証する監査³⁸」である。ということは、BVPIs

36 山浦久司「会計監査論」（第5版）中央経済社、2008年、17頁。

37 吉見2001年、前掲書103頁要約。

38 石川2011年、前掲書67頁、69頁要約。

監査は情報監査としての要素が強く、私的部門の会計監査と共通する性格を有する。英国の例からも、VFM 監査は行政サービスにおける業績情報を対象とした情報監査として位置づけることができると考えられる。

では、VFM 監査に実態監査の要素はないのであろうか。吉見³⁹は、VFM 監査、その中でも特に有効性の監査において必ずしも数量的な基準によれない部分を多く含んでおり、会計監査の中に VFM 監査を含めていくということは、実態監査の要素を含めていくことにほかならないとし、さらに、全体としての有効な監査を考えると、監査論的視点から会計検査と実態監査的な要素を持つ行政監察を一貫して捉える必要性⁴⁰について言及する。すなわち、VFM 監査に有効性の視点が入ることにより、情報監査から実態監査としての性格を強くすることにつながっているといえる。

VFM 監査が実態監査と情報監査のどちらの性格を有する監査かという問題は、VFM 監査の専門性に深く関連している。例えば、石川⁴⁰は「3E の視点による監査は外部監査というよりもむしろ、内部監査の側面があり、組織内部に対して意見を述べるアドバイザーとしての役割がある。」と述べている。VFM 監査にそうした組織内部への助言機能を持たせるのであれば、行政サービスの提供プロセスを対象とした実態監査機能が求められ、行政サービスに関する専門的知見が必要となろう。

V おわりに—VFM 監査の今後のあり方

すでに述べたように、パブリック・アカウンタビリティの観点から見た公監査における諸問題は、保証型ではなく指摘型である点、独立性に問題がある点、専門性に問題がある点、合規性・合法性を主眼として行われてきたといった点に集約される。本稿では特に合規性・合法性を主眼とした従来の財務監査から、3E の視点から公的部門の業績を監査する VFM 監査の役割の重要性を重視し、英国の事例から日本の地方自治体における VFM 監査について考察してきた。結論として、パブリック・アカウンタビリティに資する公監査を考えていく中で、VFM 監査はどうしても欠かすことのできない存在であるが、自治体間を比較可能にする指標が不十分であるなど、監査の判断規準を整備していく必要があ

39 吉見2001年、前掲書103頁要約。

40 石川2011年、前掲書181頁要約。

ること、VFM 監査が情報監査・実態監査の両方の性格を有するものとして、その専門性を担保する仕組みを構築していく必要があることを述べてきた。こうした VFM 監査に関わる課題だけではなく、同時に保証型や独立性の問題なども取り組んでいく必要がある。公監査が、パブリック・アカウンタビリティの解除という役割を果たす上で、まだまだ公監査についての研究を深め、課題解決に向けて努力を重ねていく必要がある。

情報監査の代表格である財務諸表監査としての会計監査は、リスク・アプローチの手法が確立され、アサーションと監査要点、要証命題、監査証拠との関係も長年の研究により専門的な知見が確立されている。一方で、VFM 監査については、保証型監査としての監査手法、情報監査か実態監査かどちらの性格が強いのか、また、判断規準の問題などに加えて、公監査における専門性と独立性の問題なども合わせて考えると、パブリック・アカウンタビリティに資する VFM 監査にはまだまだ取り組まなければならない課題が山積している。地方分権が進んでいく中で、地方自治体におけるパブリック・アカウンタビリティの重要性もますます大きくなってきており、公監査を取り巻く諸問題の解決のためには、専門家によるさらなる研究努力が求められる。筆者も公監査に関わる者として、今後のより一層の研究を誓い、少しでもわが国公監査の発展に寄与していきたいと考えている。

〈謝辞〉

最後に、1年間筆者を御指導いただいた関西学院大学経営戦略研究科の教員の皆様と、拙稿作成にあたり愛情のこもったご指導を賜りました稲沢克祐教授に心から感謝いたします。

引用文献・参考文献・参考資料

- Andrew Stevens (2011) LOCAL GOVERNMENT The third edition. 石見豊訳「英国の地方自治—歴史・制度・政策—」芦書房、2011年。
- John J. Glynn (1985) VALUE FOR MONEY AUDITING IN THE PUBLIC SECTOR. 日本公認会計士協会公会計特別委員会訳「VFM 監査の理論と実際—財政健全化・経営革新のための新しい業績監査—」同文館出版、1988年。
- Mahmoud Ezzamel, Noel Hyndman, Åge Johnsen and Irvine Lapsley (2008) Accounting in politics: devolution and democratic accountability. 藤野雅史訳「分権政治の会計—民主的アカウンタビリティの国際比較」中央経済社、2010年。

- 財自治体国際化協会 (CLAIR)「イングランドの包括的業績評価制度」(財自治体国際化協会 (CLAIR)、2006年。
- 石川恵子「監査委員制度の機能化に向けての問題の視点」『実践女子大学人間社会学部紀要』第4号 87-98頁、実践女子大学、2008年。
- 石川恵子「地方自治体の業績監査」中央経済社、2011年。
- 石原俊彦「地方自治体の事業評価と発生主義会計—行政評価の新潮流」中央経済社、1999年。
- 石原俊彦「行政評価における受益と負担の概念」産研論集 (関西学院大学) 第32号29-37頁、関西学院大学産業研究所、2005年 a。
- 石原俊彦「自治体行政評価ケーススタディ」東洋経済新報社、2005年 b。
- 石原俊彦「地方自治体改革とニュー・パブリック・マネジメント—公会計と監査の視点から求められる行政評価—」『ビジネス&アカウンティングレビュー』第1号1-13頁、関西学院大学経営戦略研究会、2006年。
- 石原俊彦「CIPFA 英国勅許公共財務会計協会」関西学院大学出版会、2009年。
- 石原俊彦「地方自治体の監査と内部統制—ガバナンスとマネジメントに関連する諸問題の整理—」『ビジネス&アカウンティングレビュー』第6号1-19頁、関西学院大学経営戦略研究会、2010年 a。
- 石原俊彦・新日本有限責任監査法人「地方自治体のパブリック・ガバナンス 英国地方政府の内部統制と監査」中央経済社、2010年 b。
- 石原俊彦・丸山恭司「地方自治体監査の現状と課題」『月刊監査研究』第442号1-9頁、(社)日本内部監査協会、2010年。
- 稲沢克祐「英国地方政府会計改革論：NPM 改革による政府間関係変容の写像：New Public Management」(関西学院大学研究叢書：第114編)、ぎょうせい、2006年。
- 遠藤尚秀「英国地方自治体における公会計・監査に関する制度的考察—わが国の地方公会計・監査制度の改革に向けた提言—」博士学位請求論文、2011年。
- 木村成志「包括的業績評価制度 (CPA) による自治体評価—地方自治体の評価制度の歴史的役割と展開—」『経営戦略研究』第5号1-24頁、関西学院大学経営戦略研究会、2011年。
- 鈴木豊「公監査人の監査リスクの識別」『会計検査研究』第35号5-10頁、会計検査院、2007年。
- 全国都市監査委員会「監査手帳」2009年。
- 地方公共団体における内部統制のあり方に関する研究会「内部統制による地方公共団体の組織マネジメント改革—信頼される地方公共団体を目指して—」総務省、2009年
- 中西一「リスクアプローチによる政府財務諸表監査と会計検査院の役割」『会計検査研究』第44号 131-144頁、会計検査院、2011年。
- 長峯純一「地方分権・政策評価による資源配分のガバナンス」『フィナンシャル・レビュー』第71号 59-78頁、財務総合政策研究所、2004年。
- 日本監査研究学会 (課題別研究部会「地方自治体監査基準」)「地方公共団体監査基準 (案)」、2011年。
- 林孝栄「英国地方自治体における監査のプライベティゼーションと VFM 監査」『会計検査研究』第5号、会計検査院、1992年。
- 林宜嗣「新・地方分権の経済学」日本評論社、2006年。
- 松尾貴巳「地方公共団体における業績評価システムの導入研究—予算編成における行政評価システムの意義とその効果についての実証分析—」『会計検査研究』第33号121-135頁、会計検査院、

- 2006年。
- 真山達志「自治体における事業評価導入の多面的意義」『会計検査研究』第24号45-53頁、会計検査院、2001年。
- 丸山恭司「自治体監査における民間内部監査手法の活用～岐阜県の取組から」『地方財務』第673号30-44頁、ぎょうせい、2010年。
- 丸山恭司・石原俊彦「地方自治体監査委員監査における監査技術の理論的フレームワーク」『ビジネス&アカウンティングレビュー』第7号77-93頁、関西学院大学経営戦略研究会、2011年。
- 三重県監査委員事務局「平成19年度行政監査（評価）結果報告書—評価方式による行政監査結果と意見—」2007年。
- 山浦久司「会計監査論」（第5版）中央経済社、2008年。
- 山本清「政府会計の改革 国・自治体・独立行政法人会計のゆくえ」中央経済社、2001年。
- 吉見宏「監査論の視点から見た会計検査と行政評価」『会計検査研究』第29号101-109頁、会計検査院、2001年。