

政府・地方自治体の業績監査構造

鈴木 豊

ABSTRACT

Government audit is called public audit. The objective of government audit is for discharge of public accountability. Scopes of government audit are financial audit and performance audit too from differ business audit. The performance statement by government has to prepare for performance audit. External auditors audit the performance audit. Scope of performance audit is 3Es(Economy, Efficiency, Effectiveness).

(目次)

はじめに

1. 公監査の基本的特質
2. 政府監査の構造
3. 業績監査の構造
4. 業績監査基準の構成

むすびにかえて

はじめに

国・地方自治体（政府と呼ぶ）に対する公費の不正支出，政策の効率性や効果に対する評価あるいは知る権利を基礎にした情報公開やバランスシートによる財政の開示要求等の国民・市民のパブリックアカウンタビリティ（公共会計又は説明責任）の議論が広く行なわれている。これらの問題の解決には公会計や公監査の制度構築が必要である。特に，パブリックアカウンタビリティの最終過程は公監査すなわち政府監査制度の構築である。そこで，本論文では，政府監査の構造について検討し，特に，近年強く要請される行政（政策）評価を含む業績（成果）監査について考察する。そしてアメリカ・イギリスの制度を参照しつつ及び監査理論構築の立場から効果的な業績監査の構造と我が国においてこれを確立する為の基準を提示することとしたい。

1. 公監査の基本的特質

(1) 政府組織の特質

政府組織の監査を論ずるには、非営利及び政府組織、公会計及び公監査の特質を明らかにしておかなければならない。営利組織の会計監査と政府監査を包含する公監査の共通性・異質性を識別するためには、まず、公監査の客体である非営利組織、特に対象となる政府組織の特質を認識し、その特質から業績監査の必要性の根拠を見い出さなければならない。政府組織の特質を非営利非政府組織と比較して示すと次のとおりである¹⁾。

- ① 政府の課税権力は政府のみ与えられており、またそれは、政府会計から導かれる財務諸表によっては容易に報告することの出来ない資産である財務的権力の源泉である。
- ② 政府組織において費消される資源への制約は、それらの侵害に対しては犯罪上の罰金の可能性のある法的権力を持っている。一方非政府組織の業務管理に対する制約は、政府組織と比較すると柔軟性がある。
- ③ 政府組織がその財務的資源を収受し、これについての使用上の命令による支出プロセス及びその予算プロセスは、非政府組織の場合に比べて、本質的に特異なものである。政府会計は主として資源の保全状況を報告し、一方、非政府組織は提供されたサービスのコストを主として報告するものである。
- ④ 政府組織は、大規模かつ複雑である。一般的に政府は個々のクライアントに有用ではなく、むしろ社会全体に有用なものである。
- ⑤ 市や国への資金提供者あるいは将来的資金提供者は、他の非営利組織にはない行政サービスの効率性や有効性等に対する情報ニーズを持っている。
- ⑥ 政府組織の財務報告は、すべての住民へ関心を向けなければならない。一方、非政府組織の財務報告は選定されたグループにのみ関心を向ける。

上述の特質から政府組織と非政府組織の情報に対するニーズには次のようは共通性と異質性がある。

- ① 政府組織及び非政府非営利組織は、ともに収益以外の財務的資源インフローを持っている。従ってこの非収益インフローの報告に対する基準が必要とされる。
- ② 政府組織及び非政府非営利組織の両方において、管理者は資源の費消について一定の制約を課されて運営をする。
- ③ 最終結果は、すべての非営利組織すなわち政府及び非政府組織では本質的には同様の重要性をもつが、政府組織の方が、より成果に対する評価の範囲が広い。
- ④ 種々の資金提供者にとって、政府組織及び非政府組織の公債保有者の蒙る公債損失は財務的影響が大きく、このためには両者ともに補足的情報が必要とされる。
- ⑤ 政府組織及び非政府組織ともに住民に責任を持っており、それ故にアカウントビリティを果

さなければならないが、政府組織の方がパブリックアカウンタビリティの履行の範囲がより大きい²⁾。

以上のように政府組織に対する情報ニーズとして住民は行政サービスの効率性や有効性に関心があり、すべての住民に対してパブリックアカウンタビリティを履行しなければならないのであり、ここに業績（又は成果）情報に対する必要性が見い出される。

次に、政府組織について組織構造の基盤、政治性、予算システムについて営利組織のそれと比較すると次のような共通性と異質性がみられ、このことが公監査に影響を与える。

① 政府構造の基盤

一般に非営利組織は、利益の最大化を目指す営利組織と比べ、財政運営的な効率性を目指して管理業務活動を行なう³⁾。そして、AAA（アメリカ会計学会）は1970-71年のパブリックセクター委員会の報告書において、パブリックセクターの目的と成果の関係について、組織の目的にはランクがあり、一つの目的を達成することによって得た成果はしばしばさらに上級のランクの目的を達成するための手段となるとし、また公的部門の特徴は、制度的、経済的、技術的ならびに政治的要素が相互に作用し合っている複雑なシステムであるとした⁴⁾。このように公監査の対象となるべき範囲は営利企業と比較するときわめて複雑に拡張化されてものとなり、その結果、監査人の責任はドラスティックに変えられることになったのであり⁵⁾、それが公監査目的の拡大へと結合することとなる。

② 政治性

国・地方政府を中心とする政府組織では、その活動の主要な役割は政治家に置かれているのであり、住民の権利を擁護する活動は政治家を通して行われる政治的プロセスである。一方、実際的な業務活動の担当者は公務員であり、この公務員もまた一定のルールに従って任命され、その任期も短いのである。それ故、原則として最低額の収入額に対応した最高額の住民へのサービスを提供することが要請される。このような政治プロセスに基づく活動のゆえに、政治的感性がその活動の要因になる⁶⁾。すなわち政府の場合は、政治システムによってその活動が影響をうけることとなる⁷⁾。

③ 予算システム

非営利組織における予算制度は、管理手段としての機能を果たすものである。すなわち営利組織のような収益性原理が機能しないために、業務管理のシステムとして予算の厳密な運用による統制が必要となっている⁸⁾。非営利組織の場合は、利益に対する動機付けの欠落のゆえに、予算が動機付けの要素となっており、それ故に管理技術は予算プロセスをめぐって展開されている⁹⁾。このことが公会計においては損益計算書の作成を重視しない理由である。しかし近年、住民へ提供したサービスの質を重視する観点から業績予算をもとにした成果報告書作成への強い要請が生じている。このことが、業績監査の必要性を引き出す。

(2) 公会計の構造

非営利組織の会計は公的資源、受託責任すなわちパブリックアカウンタビリティ履行が目的である。それ故これを公会計という。企業会計と公会計の比較表は〈表-1〉である。営利組織の会計と公会計の共通性と異質性は次のようにいえる。共通性としては、①経済的資源を利用する、②財政的な維持能力の測定・報告が目的である。異質性は、③資源の調達について非営利組織特に政府組織は強制的である。すなわち納税者から強制的に賦課、徴収した税金が経済的資源である。④資源提供者の情報期待について相違が生ずる。営利組織の情報利用者は、企業の経営成績と財政状態についての情報が重要であり、特に、業績指標である純利益である。一方、非営利組織の情報利用者は多様であり、求める業績指標も多様であるが、主として、政府組織のサービス提供能力及び提供されたサービスに対する情報である。⑤経済的資源の利用について、営利組織は限定されないが、非営利組織では、指定や限度が付けられる場合がある。⑥会計は予算制度による運営の結果をファンド別の財務報告によって行なう。このように公会計の目的を結果付けるとこれは次の2つにまとめられる。

① 資源提供者による合理的意思決定目的とパブリックアカウンタビリティ目的による開示目的及び

② 提供したサービスの評価を行なう業績測定目的の2つに大別できる。

この②の業績評価の為に作成される外部報告書が業績（成果）報告書である。

つぎに政府組織の会計の特徴を検討する。利用者のニーズに適合する政府財務報告書の諸目的は次のようなものでなければならない。

① 可能な限り利用者が必要とする情報を提供すること。

② 利用者が政府の規模、その活動の性質と範囲および財政状態を理解するために有用なものであること。

〈表-1〉 企業会計と公会計の比較

| | 企業会計 | 公会計 |
|---------|--------------|---------------------|
| 主たる会計目的 | アカウンタビリティの履行 | パブリックアカウンタビリティの履行 |
| 委託者 | 株主・債権者 | 住民（納税者） |
| 受託者 | 経営者 | 政府組織等の管理者 |
| 業績指標 | 純利益 | 経済性・効率性・有効性 |
| 主たる財務報告 | 損益計算書・貸借対照表 | 貸借対照表・成果報告書・資金収支計算書 |
| 主たる情報基準 | 客観性 | 目的適合性・理解可能性 |
| 準拠基準 | GAAP | GAS, 予算・財政法規 |
| 維持すべき対象 | 貨幣または実体資本 | サービス提供能力 |

- ③ 政府が如何にその活動資金の手当てをするかについて、利用者が理解し予測するために有用なものであること。
- ④ 利用者が政府の活動の効果を理解・予測するために有用なものであること。
- ⑤ 政府が公約を実行したか、またそのための活動経費について、利用者が判断するために有用なものであること¹⁰⁾。

GASB（アメリカ政府会計基準審議会）概念意見書によれば財務報告の利用者は、①納税者、②管理者、③債券発行権限機関、④統制機関、⑤職員、⑥補助金提供者、⑦一般債権者である¹¹⁾。またGAO（アメリカ会計検査院）政府監査基準では、業績監査報告書の利用者は、政府機関、被監査人、メディア、利害関係者グループさらに住民というように拡大されつつあるが、政府機関のディスクロージャーの究極的な顧客（クライアント）は有権者であるとしている¹²⁾。このように政府の財務報告の利用者は、現在では、メディアやエコノミスト等のアナリストも含まれ、営利組織の利用者と比較してきわめて広く考えられている。またGAOでは、連邦政府の財務情報の利用者ニーズとして、具体的に以下の事項をあげている¹³⁾。①政府活動の理解の強化のため、②政策の分析・展開および議論のための一般データを保持するため、③将来の予算計画および支出計画の検討からの歴史的展開の認識を保持するため、④予算との比較による財政実績に対する諸機関のアカウントビリティの評価、⑤プログラムの効率性およびコストの有効性の評価等である。特に、③及び⑤が業績（成果）測定とその評価が課題となる。

GASBでは、政府財務報告の目的を階層構造で示しており¹⁴⁾、第一階層に全体的目標としてアカウントビリティを置き、十分なディスクロージャーを行なうという目的から出発し¹⁵⁾、パブリックアカウントビリティへと拡張される。そしてパブリックアカウントビリティの履行の評価には政策評価を行なうための質的分析（qualitative analysis）と財務監査を行なうための量的分析（quantitative analysis）がある。前者が3E監査であり、このために3E監査の対象であるサービス努力・コストおよび業績ならびに非財務的及び物理的資源に関する報告が必要とされ、これらを経済性、効率性、有効性の観点から監査することになり¹⁶⁾、ここに業績監査を包含する監査機能の拡張がみられる。

わが国に於ては、1997年に公会計原則（試案）が公表され、貸借対照表、成果報告書、正味財産増減計算書および資金収支計算書が、公営企業の場合には、正味財産増減計算書にかえて損益計算書の作成が要求されている。財務報告に対する政府組織と営利組織の異質性は、成果報告書である。住民への提供したサービスの総合的評価はこの業績成果報告書を基礎に行われるからである。

（3） 営利組織監査と公監査との共通性と異質性

非営利組織に対する公監査の目的は、財務（会計）監査目的と業績監査目的の2つである。すなわちFASB（アメリカ財務会計基準審議会）意見書No.6では、非営利組織の財務報告の目的は、非営利組織の資源の配分についての合理的な意思決定を行なうに際して現在及び潜在的な資源提

供者等に情報を提供することであるとし、これに対応する財務監査目的に関しては営利組織の場合と共通性がみられる¹⁷⁾。非営利組織監査は、財務報告を中心とした情報提供によるパブリックアカウントビリティの履行の信頼性を検証する目的で行われる。情報の信頼性が確保されることが、公共資源提供者すなわち情報の利用者にとって重要である。このことから公監査の目的は、①情報利用者の合理的意思決定に有用な情報の正確性と妥当性を検証すること、②公共会計又は説明責任の解除を行なうことの2つである。このパブリックアカウントビリティと営利組織におけるアカウントビリティとは、パブリックという意味において異質性が生じるのであり、この区別を示すと〈表-2〉のようになる。①の正確性は、非営利組織の存立の基礎である法規への準拠性が特に強調される。また、妥当性は非営利組織の業績情報に関係する。従って、公監査の特質は、①準拠性を重視する監査および②業績評価のための監査から成り立つといえる。それ故に公監査の体系は、法規準拠性監査を基礎とする財務監査と業績監査から構成される。監査はASOBAC（基礎的監査概念報告書）によれば、情報の送り手と受け手の間の距離の存在と情報の広範囲性に起因し、この為に、受け手に情報の内容を理解させ、またその情報の質の評価を必要とさせ、そこに監査が必要とされる。公監査においても非営利組織と情報の利用者間に同様の関係が生じ、社会的な必要性から公監査制度の構築が意図される。かくして公監査目的の構造は〈表-3〉のように、その監査目的から財務監査と業績監査に区分される。すなわち監査目的は、会計監査論における不正・誤謬の摘発監査から貸借対照表監査、そして現在の財務諸表監査への変遷過程と同様に、公監査論においても重点変化を示している。公監査目的には財務監査目的と業績監査目的とがあるが、これは財務監査目的が非営利組織のパブリックアカウントビリティの拡大とともに拡張し、現在のような有効性監査を含む業績監査目的へ変化及び強化したものと考えられる。

現在の公監査における財務監査目的には、不正・誤謬摘発監査、財務諸表および準拠性（合規性）監査とが包含されており、業績監査には、経済性、効率性および有効性監査が含まれている。

次に、公監査における特徴的な業績監査の位置づけをどのように考えるかが公監査の目的の議論にとってもっとも重要な課題である。FASBによると、非営利組織への資源提供者は、当該組織

〈表-2〉 営利・非営利組織のアカウントビリティ目的の監査

| 営利組織のアカウントビリティ目的の監査 | 非営利組織のパブリックアカウントビリティ目的の監査 |
|-----------------------------------------|------------------------------------------------|
| 資金委託者（資本提供者）に対する受託者の受託責任——経営者の業績遂行責任の監査 | 公共的資源の委託者（公衆——住民）に対する受託者の受託責任——政府組織等の業績遂行責任の監査 |
| → 財務諸表監査目的 | → 財務監査・業績監査目的 |

の業績指標および管理者の受託責任に関する情報に注目する¹⁸⁾。そして非営利組織では、一般に営利企業の利益に相当する単一の業績指標は存在しないのであるが¹⁹⁾、AICPA（アメリカ公認会計士協会）においても、政府機関と非営利組織の業務管理では、業績および目的達成に対してアカウントビリティを負うことが明らかにされている²⁰⁾。更にAAO（オーストラリア会計検査院）の3E監査においては、測定基準の合理性と目的適合性の評価が必要であるとされる。このように非営利組織では、業績情報ニーズとこれに対応するアカウントビリティの内容について営利組織とは異質性が生ずるのである²¹⁾。

2. 政府監査の構造

(1) 政府監査の目的

政府監査の目的は、パブリックアカウントビリティ（Public Accountability）の履行の監査である。それは住民へのサービス提供のプロセスを完結するための行政目的の履行である。政府監査の目的は第一次的には、準拠性監査から出発し、このことは同時に、正確な会計報告の監査すなわち財務監査が行なわれることを意味する。ついで効率的な運営による良質のサービス提供をすることが政府組織による受託責任の履行となり、この結果を評価するためには業績監査が必要となる。このようにして、R. M. マランによれば、監査目的が自然にあるいは当然に拡大することになったのである²²⁾。歴史的には、1976年のGAO（アメリカ会計検査院）の包括監査マニュアルにおいて、監査は一機関の業務のすべての重要な領域に拡張すべきであると、監査対象は会計事項あるいは帳簿・記録および文書に限定されないものとなり、監査目的は次の3つのカテゴリーに分類された²³⁾。①財務活動および法的準拠性、②業務の効率性と経済性、③プログラム結果（program result）である。①が会計監査と準拠性監査（compliance audit）である。現在、これらは包括して合規性（regularity audit）監査とも呼ばれる。政府財政規模の拡大と行政政策の大規模化によりプログラム（政策）の経済性や効率性を判定する監査要請が高まり、パブリックアカウントビリティ履行の監査範囲の拡張とともに、ここに業績監査が実施されることになる。すなわち、②と③がこの領域である。しかし、監査実務上は、②と③はしばしば重複するとされており、それらは双方に業務の有効性の評価を含むこともあると説明される²⁴⁾。現在では、②と③を業績監査（performance audit）と呼び、また、経済性、効率性およびプログラム監査を包含して3E監査、包括監査あるいはVFM（value for money）監査と呼ばれる²⁵⁾。アメリカでは、これより先の、1967年に最初の主要なプログラム評価が行なわれたとされ、1970年代にGAOのプログラム評価はプログラム結果監査（program result audit）へ発展し、GAOの第2変革期と呼ばれる時期にGAOの監査機能の拡張がなされたのである²⁶⁾。イギリスにおいても歴史的にみると同様の経過であり、パブリックセクター監査人の義務と責任は会計事項の証明から、不正・濫用およびVFM（支出に対する価値）監査へと拡大したのである²⁷⁾。

また、業績監査に準拠性監査が包含されるべきかどうかについては、政府組織においては、行

政活動と行政支出（歳出）は予算法規にのっとって実施されるのである。そしてプログラムは法規に準拠して実行されるのであるから、これを対象とする業績監査も根拠法令に準拠しているかどうかの準拠性監査が必要な監査要点となる。このことは政府組織の監査目的と非政府の非営利組織の監査との異質性となる。法規準拠性に対する厳密性が政府組織の方が強いと考えられるのであり、このことが財務監査および業績監査に影響を与えることとなる。非政府の非営利組織における業績監査では、サービス提供の受益者が経済性、効率性を経営に求めることがあるにせよ、有効性の評価を求めるニーズは希薄であると考えられる。また業績監査の特徴として、過去に対する批判のみに終始するのではなく建設的でなければならぬと、INTOSAI（国際最高会計検査機関）政府監査基準では指摘している²⁸⁾。政府機関においては、財務諸表における予算と実績数値の表示も業績評価の1つの方法である。このような業績測定の高まりから、連邦政府においては、1993年の政府業績成果法（GPRA）の制定によるプログラム成果の報告を、また州、地方政府に対してGASBは、この業績評価についてSEA（サービス努力・成果）報告書の作成を要請することとなった²⁹⁾。すなわち、効率性と有効性の監査には、①政府が住民に提供するサービス努力、コストおよび業績に関する情報、②3Eの評価に関する情報、③補助金の効率的・有効的な利用に関する報告が必要であるとされており³⁰⁾、パブリックアカウンタビリティの履行のための監査範囲の拡張とともに、公監査目的の拡張が必要とされるのである。

（2）政府監査の構成

ASOBACによれば、「監査とは、経済活動と経済的事実についての主張が確定された判定基準に合致しているかどうか、およびその合致の程度がどれほどであるかを確かめるためにその主張に関する証拠を客観的に収集し評価し、そしてその結果を利害関係のある利用者に伝達するところの組織的プロセスである」と定義される。そして、監査あるいは証明機能の独立的な実施に対する要求が生ずる要因の状態が、「利害の対立」、「隔絶」の存在および情報の「重要性」と「複雑性」であるとする³¹⁾。モントゴメリーの監査論では、監査として成立するための要件は、「合致の程度を決定するための基礎として用いられる基準に合意しさえすれば、数量化でき、検証できるあらゆる情報は、事実上監査可能である」と述べており³²⁾、アメリカにおいては公監査は、これらの監査概念に合致するものとして監査目的に応じてつぎのように体系化される。すなわち、モントゴメリーの監査論においては、監査の種類を財務監査、準拠性監査、業績監査に区分する。準拠性監査については、独立監査人、内部監査人および政府監査人によって（しばしば業績監査の一部として）実施されるとし、包括的な監査概念の一分野として位置付け、そして全体的には業績監査を政府監査の最上位に位置づけることを主張し、この業績監査（performance audit）には経済性及び効率性監査ならびにプログラム監査が含まれるとしている³³⁾。

このように公監査の構造は、会計データが中心の財務監査と会計データおよび物量数値等の非会計データとを中心とする業績監査、および一般に非営利組織とりわけ政府監査においては両監査の基礎に法規準拠性監査がある構成となっている³⁴⁾。それ故公監査目的から導かれる体系は、

〈表-3〉 政府監査の構造

| 監査の類型区分 | | | 監査判断の指標及び基準 | | 情報及び 監査証拠 | 展開（方向） | | |
|----------------------------|----------|-----------------------|-------------|-------------------|---------------------|-------------------------------|----------------------------|---|
| 包括 監査 又は 完全 監査 | 財務 監査 | 合法性又は 準拠性監査 | 合法性監査 | 法規違反行為・不正・濫用等の摘発 | バウチャー, | 第1段階 | ↓ c ↓ b ↓ a | |
| | | | 合規性・準拠性監査 | 政策方針と目的・手続・契約の準拠性 | 帳票資料 | 2 | | |
| | | 正確性又は 決算監査 | 財務諸表監査 | 財務諸表の適正性・決算の正確性 | 財務諸表, | 3 | | |
| | | | 財務関連監査 | 財務関連事項の正確性 | 財務情報 | 4 | | |
| | 業績 監査 | 3 E (4・ 5 E) 監査 | 経済性監査 | 広義の効率性又は生 | インプット指標・最小コストでの購入 | 業績(成果) 報告書 業績測定 又は指標 | | 5 |
| | | | 効率性監査 | 産性監査ともいう | インプット指標とアウトプット指標の関係 | | | 6 |
| | | 有効性監査 (政策評価 監査) | 目標達成度の監査 | 政策目的・目標の達成度 | 7 | | | |
| | | | アウトカムの監査 | 短期・長期的影響による改善度 | 8 | | | |
| | | | 代替案の監査 | 代替案決定の条件・プロセス評価 | 9 | | | |
| | | | 価値判断の監査 | 政策の功罪, 政治的判断の結果 | 10 | | | |

次の2領域に大別されるといえる³⁵⁾。①財務（会計）監査（financial audit）としての財務情報の適正表示の監査および内部統制および法規の準拠性監査と、②業績監査（performance audit）として政府の組織・プログラム・事業・機能の遂行をパブリックアカウンタビリティの改善と意思決定の促進をなすための独立的な評価を目的とする監査とである。これら政府監査目的を細分化し、監査手続との関連で分類すると〈表-3〉のようになる。展開方向は、業績監査の範囲の拡大化又は進展を示しており、例えば、aは、アメリカGAO監査、bは、イギリスNAO監査の範囲であり、cは、我が国地方自治体の包括外部監査の監査範囲を示している。

3. 業績監査の構造

(1) 業績監査の範囲と対象

業績監査の構造は、〈表-3〉で示したとおり、業績監査手続は、政府・地方自治体の作成した業績（成果）報告書又はSEA報告書の妥当性について実施される。業績報告書は、財務諸表とは異質の報告書であるが、財務報告と同様に、有用性を具備する為には、一定の特質又は質的特性が保持されなければならない。業績報告書に必要とされる諸特質について、IFAC（国際会計士連盟）、GASB、GPRA及びCICA（カナダ勅許会計士協会）において提示されているものをまとめると〈表-4〉のように示すことができる³⁶⁾。そこでは、これらはいずれも階層構造としては示されていない。ここで共通的に示されている特質としては、目的適合性、信頼性、比較可能性及び適時性である。監査実施局面においては更に検証可能性及び公正性も重要な質的特性でなければならない。GPRAの場合は、具体的な報告書に記載されるべき内容の特質を示しているのであり、このような具体性も重要な要素である。業績監査では、これらに合致する業績（成果）報告書の作成が必要とされる。

〈表-4〉業績報告書の具備すべき特質

| SEA 報告の特質 | IFAC | GASB | GPRA | CICA |
|-----------|------|------|------|------|
| 目的適合性 | ○ | ○ | | ○ |
| 信頼性 | ○ | ○ | | ○ |
| 理解可能性 | ○ | ○ | | |
| 比較可能性 | ○ | ○ | | ○ |
| 適時性 | ○ | ○ | | ○ |
| 重要性 | ○ | | | |
| 完全性 | | | | ○ |
| 予測可能性 | | | | ○ |
| 継続性 | | ○ | | ○ |
| 検証可能性 | | | | ○ |
| 公正性 | | | | ○ |
| 戦略・目標・任務 | | | ○ | |
| コスト情報 | | | ○ | |
| 基準値・趨勢データ | | | ○ | |
| 業績情報の説明 | | | ○ | |
| 関連情報 | | | ○ | |

(2) 業績測度の特質と態様

業績報告書に記載され開示すべき内容のもっとも重要な情報は、業績測度 (performance measure) である。同時にこの測度は、業績監査の第一次的監査要点である業績測度の妥当性の判定の監査対象でもある。すなわち業績測度の量と質に対して業績監査が行なわれる。そこで、この業績測度が業績報告及び業績監査にとって有用であるための特質とその態様又は類型を認識しておかなければならない。アメリカの例でグルーピングして要約すると〈表-5〉及び〈表-6〉にまとめることができる。〈表-5〉は、CAP (アメリカ行政管理協会) 及びテキサス州政府で用いられる業績測度に対して必要とされている特質であり³⁷⁾。〈表-6〉はGAO, GASB, FASB, ICMA (国際市・郡管理協会), IG (政府協会) 及びテキサス州で示されている業績測度を測度の大分類のもとに類型化したものである³⁸⁾。測度の特質として共通的に重要な特性としては、目的適合性、反応性及び有効性があげられている。測度の態様では、用いている概念に差異があるが、政府・地方自治体における具体的な行政執行及び管理システムのプロセスに適応したものとなっている。そして次の測度の設定段階としてこれらに適合する政府及び地方自治体プログラム及び

〈表-5〉業績測度 (measure) の特質

| 測度の特質 | CAP | テキサス州政府 | 同左 (測定システム) |
|--------|-----|---------|-------------|
| 目的志向性 | ○ | | |
| 目的適合性 | ○ | ○ | |
| 反応性 | ○ | ○ | |
| 有効性 | ○ | ○ | |
| 経済性 | ○ | | |
| 有用性 | ○ | | ○ |
| 便利性 | ○ | | |
| 比較可能性 | ○ | | |
| 互換性 | ○ | | |
| 明瞭性 | ○ | | |
| コスト有効性 | | ○ | |
| 包括性 | | ○ | |
| 結果志向性 | | | ○ |
| 精選性 | | | ○ |
| 接近可能性 | | | ○ |
| 信頼性 | | | ○ |

プロジェクトに対応する測度が必要となる。

(3) 業績監査の監査要点と報告

業績監査は、R.M.マランによれば、組織・プログラム・技能・活動の業績に関して証拠を客観的に収集し評価するシステムティックのプロセスであるとされる³⁹⁾。政府監査においては、業績に対してパブリックの期待が包含されており、その要点は、コストアウトカム業績である⁴⁰⁾。業績監査プロセスにおける監査要点をGAO基準及びイギリスの「コード (code)」を参照するとつぎのように言える。

① GAOの業績監査

GAOでは、政府プログラムを理解すべき要点として、準拠法規、目的とゴール (結果・指標)、努力 (コスト・タイミング・質)、プログラムオペレーション (戦略・プロセス・アクティビティ)、アウトプット (量的)、アウトカム (質的) の諸要因をあげている。そして、業績監査は、経済性、効率性、プログラム監査の3区分とする。しかし、現在、業績監査を3E監査目的とすることに

〈表-6〉業績測度 (measure) の態様

| 測度の 大分類 | 測度の種類 | GAO | GASB | FASB | ICMA | IG | テキサ ス州政 府 |
|------------------------|---------------------------------------------------------------------------------|-----|------|------|------|----|-----------------|
| イン プ ット | インプットコスト 作業量, サービスニーズと量 資源, プログラムインプット インプット説明 | | | ○ | ○ | ○ | ○ |
| アク ティ ビ ティ | 活動プロセス サービス努力 資源の利用 サービス遂行 | ○ | ○ | ○ | ○ | ○ | |
| ア ウ ト プ ット | アウトプットプロセス 提供財・サービスの質 提供財・サービスの量 一定の質のサービスの量 即時的アウトプット 最終的アウトプット | | ○ | ○ | ○ | ○ | ○ |
| 効 率 性 | プログラム効率性 ポリシー効率性 生産性 | | ○ | ○ | ○ | ○ | ○ |
| 有 効 性 | プログラム有効性 ポリシー有効性 コスト有効性 | ○ | | ○ | ○ | ○ | |
| ア ウ ト カ ム | アウトカム (結果) コストアウトカム コストベネフィット | ○ | ○ | | ○ | ○ | ○ |
| イン パ ク ト | 影響 | ○ | | | | | |
| 説 明 情 報 | | | | | ○ | | |

については、実践可能性の観点から基準の改訂中であるとされる。

また、業績監査報告書の具備すべき要件として、完全性、正確性、客観性、確信性、明瞭性、簡明性をあげている。また記載すべき事項として、発見事項、結論、勧告（修正事項）及び勧告（改善事項）を示している⁴¹⁾。このように〈表-3〉の展開方向及び〈表-6〉の測度の態様で示

したとおりGAOは、深度のある広範囲な業績監査を実施しているものと判断することが出来る。

② 「コード」の業績監査

「1995年コード」におけるVFM監査業務の監査要点として、戦略方向と業績レビュー、プランニングシステム、財務管理、資産管理、人的資源、サービス配布、グッドプラクティス、代替方針オプションの考慮、ポリシー目的・目標の考慮、サービスの代替的コストの考慮、有効性をあげていた⁴²⁾。「2000年改訂コード」では、監査目的として、経済性・効率性・有効性、業績情報及びベストバリュー業績プラン(BVPP)の三大分類としており、シチズンズチャーター(市民憲章)を基礎とするVFM監査からBVPPに基づくVFM監査へ方向転換が行われた。この場合のVFM監査報告書の記載すべき事項としては、証明事項(制定法)、意見(法規要件)、勧告(問題点について)及び勧告(BVの監察の必要性について)となっている⁴³⁾。これは、イギリス自治体監査では、ベターバリューからベストバリューを指向すべく更に高度な質を要求する業績監査すなわちVFM監査へ進展しつつあることを示している。

(4) 業績の監査・保証・評価

政府・地方自治体監査における業績監査が「監査」として成立する為には、保証機能を履行出来るかどうか論点となる。すなわち、業績監査がIFACの「保証業務についての国際基準(案)(1999年3月)」で提示している保証業務の目的「会計士が、他の一方の当事者の責任である対象項目を適切な規準を用いて評価し、想定される当事者に当該対象項目について一定水準の保証を付与する結論を表明する」業務に適合するか否かである。保証業務の構成要素は、「会計士、対象項目、責任をもつ当事者、想定される利用者、適切な規準、業務実施方法、結論」であり、付与し得る保証の水準は、対象項目、規準、実施方法、証拠の量と質によって決定される⁴⁴⁾。業績監査がこれらの基準に合致する為の必須の要件は、独立性のある監査人と対象項目となる業績成果報告項目の存在及び規準である業績測度の充実した存在である。前述の現在のアメリカ及びイギリスにおける政府・地方自治体監査は、これらの適合すべき水準に達しているものを考えられる。又、業績成果報告書が作成されていない場合には、IFACの保証業務の一つとされる直接報告(direct reporting)業務として業績監査が可能かどうかという問題がある。この場合には、「責任をもつ当事者が対象項目について文書による主張をしたか否かにかかわらず、適切な規準にもとづき対象項目についての結論を表明する」のであるから、この方式を用いる場合には業績測度及び業績測定システムの確立が、政府・地方自治体に要請されよう。

次に、政策(又は行政)評価と業績監査との関係が問題となる。政策評価の特徴は、感覚的であり、非審判的であり、協調的な意味があるとされる。また政策評価は、社会科学としての評価リサーチあるいはリサーチ手続が用いられる⁴⁵⁾。業績監査と政策評価の関係についてGAOは1998年に政府業績成果法に基づく業績報告書及びその監査の基礎的な概念を示し、政策評価は業績監査のもとでの一つの調査のタイプであるとした。そして政策評価は、個別的、期間的なプロ

グラム実施の評価であり、プログラムオペレーションとプログラム環境の検証から成り立っており、ここでは同一目的指向の代替的プログラムの有効性の組織的比較が実施されるとした⁴⁶⁾。これは、3Eの一般的な有効性の考え方から更に前進したものと理解すべきであり〈表-3〉の第9段階を示している。それ故業績監査は政策評価を含むのであり、業績監査を狭く定義すべきではないとの考え方に妥当性がある⁴⁷⁾。そして政策評価手続の効果的な実施には、監査手続及び報告に対して監査人の自由裁量が保証されなければならない。

4. 業績監査基準の構成

(1) 公監査基準の必要性

公監査基準の構造は、一般に営利組織の会計監査の基準を原型にしていると考えられる。それは、公監査における監査目的が、政府支出に対する証憑監査(voucher audit) および合規性監査という営利組織の会計監査と類似した監査目的から始まったことと関連している。営利組織の財務諸表監査においては、一般に認められた監査基準の意義について、モントゴメリーの監査論は、「基準は、クライアントおよび大衆によって監査人が達成すると期待されている業務および品質の最低水準を定めるものである」と説明される⁴⁸⁾。また、国際連合(UN)のパブリックセクター監査基準においては、政府監査基準の設定および展開はつぎの4つの目的に資するとしている。

- ① 監査基準は、監査人が保持すべき人的資格および達成しなければならない監査実施の質を明確にする。
 - ② 監査基準は、監査人の業務を評価する場合の基準を確立する。
 - ③ 監査基準は、監査人の業務を利用するすべての人々との間のコミュニケーションを確立する。信頼性はこのコミュニケーションの成果となる。
 - ④ 監査基準は、職業的監査専門家の成熟を反映するものであり、職業専門性の展開を促進する。
- すなわち、監査基準の必要性は、職業専門的あるいは品質管理的な必要性和、被監査機関のアカウントビリティの履行を保証するための必要性和との2つである⁴⁹⁾。この2つの必要性は、上述のように営利組織・非営利組織の両方に共通的である。しかし、非営利組織、特に政府組織において監査基準の設定の必要性が強調されるのは、パブリックアカウントビリティの履行範囲の拡張により、監査の品質を管理し、情報利用者である住民に監査の内容を明確にしておくためでもある。従って、政府監査基準は、パブリックアカウントビリティの履行範囲の拡張とともに変化する。

政府は、現在つぎの3種類のアカウタビリティを果たさなければならないとされる⁵⁰⁾。

- ① 財政的アカウントビリティ (fiscal accountability)
これは、財政的および法規準拠的な活動に関連する。
- ② 管理的アカウントビリティ (managment accoutability)
これは、効率性および経済性の考慮に関連する。

③ プログラムアカウントビリティ (program accountability)

これは、実施される活動や政策の有効性に関連する。

すなわち、この3段階のアカウントビリティは、監査目的についての財務・準拠性・業績の監査に相当する。このような政府機関のアカウントビリティのダイナミックな変化が要請されるに至ったのは、政府と非政府機関との関係や政府の各レベルの責任区分等の社会と政府の領域の境界の侵食が原因であり、そこで政府のアカウントビリティ問題の解決が必要となったものである⁵¹⁾。そして、この完全なアカウントビリティの履行を確保することを支援するために、および公務員とそのスタッフが彼らの責任を遂行する際にこれを支援するための公監査基準が必要となる⁵²⁾。

(2) 業績監査基準

業績監査基準は、政府プログラムの経済性・効率性および有効性に対する監査基準であり、各国ともにその定義は共通している。これらを基礎にして各国業績監査基準が構成されている。GAO, ICAEW (イギリス勅許会計士協会), PSAAC (カナダ・パブリックセクター会計・監査委員会) の各国の基準の比較表を作成すると〈表-7〉のようになるが、業績監査の範囲の広さから基準設定の仕方も細部にわたっているものもあり精粗がある⁵³⁾。実施基準については、プログラムの有効性の監査技術および手続についての開発には各国とも積極的であり、特にコスト・便益分析および結果 (アウトプット) と成果 (アウトカム) の区別による測定指標の研究が強力に促進されている。また、ドイツのように予算過程での助言の基準が強調され、事前監査の概念の導入がみられる点に特徴がある国もあり⁵⁴⁾、プログラム前及びプログラム実施中の継続的な業績監査を実施する手続も適用されている。

このように公監査における業績監査は営利組織における現行の会計監査制度には存在していないという意味においては異質性が認められるが、監査論における業務や能率監査の拡張と考える場合には、その目的は共通的であると考えられる。従って、営利組織監査における業務監査およびマネジメント・アドバイザー・コンサルティングの診断技術が業績監査実施の手続にとって有用である。また、業績監査 (performance audit) には、政策評価 (program evaluation) が包含される。前述のように評価は、方針と結果の適合性の判定を非財務情報や予測情報によって行う総合的プロセスであり、一方業績監査は、外部監査を特質とするものであり、政府監査においては政策評価を包含する広義の概念と考えられている。このように、業績監査基準については各国ともに3E監査の概念と実施プロセスの精密化を構築しようとしている。これは政府の情報の利用者である住民が提供した資源の活用についての効率性と目的適合性を意味する有効性について政府機関のパブリックアカウントビリティの履行を強く求めているからである。政策の妥当性を判断するためには測度 (measure) あるいは指標 (indicator) が不可欠であり、これを如何にして客観的にそして理解可能的に開発できるか、そして監査の品質管理を維持する体制を整えることが業績監査自体の有効性を決定する。これらの考え方及び各国の基準構成を基に我が国において業績監査基準として設定すべき体系を示すと〈表-8〉のようになる。

〈表-7〉 各国業績監査基準の比較(1)

| (米) GAOの政府監査基準 | (英) ICAEWのVFMガイドライン |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>1. 一般基準</p> <p>(1) 適格性の基準</p> <p>(2) 独立性の基準</p> <p>(3) 職業専門的な正当な注意の基準</p> <p>(4) 品質管理の基準</p> <p>2. 計画性の基準</p> <p>(1) プログラムの鮮明度と敏感性</p> <p>(2) 基準の合理性</p> <p>(3) 目的と目標</p> <p>(4) アウトプットと成果</p> <p>(5) 3 E</p> <p>(6) プログラムの適合性と期待の充足性</p> <p>(7) 達成可能性</p> <p>(8) 同種の機関の業績</p> <p>(9) 修正と最新性</p> <p>3. スタッフの適切な監督の基準</p> <p>4. 法規の準拠性の基準</p> <p>(1) 不法行為・濫用への報告</p> <p>(2) リスク評価</p> <p>(3) 不法行為の監査人の能力の限界</p> <p>5. 監査業務管理の基準</p> <p>(1) 有効な業務管理確立の責任</p> <p>(2) 不満足な業績原因の決定</p> <p>(3) 業績標準の有効性と信頼性の評価</p> <p>6. 証拠基準</p> <p>(1) 十分性・適格性・目的関連性・質と量</p> <p>(2) 監査調書</p> <p>(3) 監査の質・信頼性のレビュー</p> <p>7. 報告基準</p> <p>(1) 監査報告書の形式の基準</p> <p>(2) 適時性の基準</p> <p>(3) 報告内容の基準</p> <p>①監査目的・範囲・方法</p> <p>②基準・状況・背景・結果・理由</p> <p>③勧告の建設性</p> <p>④監査機関への警告</p> <p>⑤欠陥業績の原因と業務管理の弱点</p> <p>⑥責任担当官のコメント</p> <p>(4) 報告書作成の基準</p> <p>(5) 報告書の配布基準</p> | <p>1. 技能と適格性</p> <p>(1) コミュニケーション・インタビュー</p> <p>(2) 組織の社会状況等の理解と評価の能力</p> <p>(3) 組織のフォーマルシステムと手続</p> <p>(4) 資源の投入と産出</p> <p>(5) 資源の変換・利用の要因</p> <p>(6) 教育・訓練・経験</p> <p>2. 契約の範囲</p> <p>(1) 監査着手前の理解</p> <p>(2) 契約書</p> <p>(3) VFMの管理責任・基準・手続</p> <p>(4) 会計諸記録の評価・情報収集</p> <p>3. 計画</p> <p>(1) 文書化 (2) 周知徹底</p> <p>4. VFM実施</p> <p>(1) 達成のための一定調整</p> <p>(2) 評価過程</p> <p>①管理者の全体的目的・戦略</p> <p>②代替手段の達成コスト</p> <p>③優先順位・プログラムの評価</p> <p>イ 予算コントロール</p> <p>ロ 訓練・人事</p> <p>ハ 財務・エネルギーの管理</p> <p>ニ 財・サービス調達の調整</p> <p>ホ 3 E改善の独創性</p> <p>ヘ 責任・権限・アカウントビリティの法令</p> <p>ト 監視システム</p> <p>④調整の結果</p> <p>⑤調整不足による影響</p> <p>⑥VFMの適正可能性・達成度</p> <p>5. 統制と監督</p> <p>・スタッフ ・業務のレビュー</p> <p>6. 証拠</p> <p>・十分性 ・適切性 ・信頼性</p> <p>7. 文書………情報</p> <p>8. レビュー…報告書作成目的</p> <p>9. 報告………意見・提示・内容</p> <p>①VFM監査目的</p> <p>②当初業務の範囲と限界</p> <p>③実際業務の限界</p> <p>④実際業務の範囲</p> <p>⑤主要な意見と結論</p> <p>⑥財務諸表監査以外の構成内容</p> <p>⑦VFMの調整の管理者の責任</p> <p>⑧改善事項の検証</p> <p>⑨管理者のコメント</p> |

〈表-7〉 各国業績監査基準の比較(2)

| (加) PSAACのVFM監査基準 | INTOSAI業績監査基準 |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>1. 包括監査の3要素</p> <p>2. 監査人の職業専門的質</p> <p>3. 内容</p> <p>(1) 3E, 資産の管理と保全, 管理システム, 統制, 業務の適切性</p> <p>(2) 資産の経済性・効率性</p> <p>(3) 計画・業務・活動の有効性</p> <p>4. 報告要件の変化</p> <p>5. 3Eの内容</p> <p>6. 一般基準</p> <p>(1) 知識と適格性</p> <p>(2) 訓練と経験</p> <p>(3) 管理システム・業務の有効性</p> <p>(4) 正当な注意・客観的精神的態度</p> <p>(5) 職業専門的質, 無偏見, 自由</p> <p>(6) 欠陥の勧告</p> <p>7. 実施基準</p> <p>(1) 計画と監督</p> <p>(2) 計画——目的の確立・範囲・判定基準の適合性, 一定の手続</p> <p>(3) 重要性</p> <p>(4) 判定基準</p> <p>(5) 証拠</p> <p>①規則・政策表明書</p> <p>②専門職業団体の基準</p> <p>③統計・実務</p> <p>④認識された判定基準</p> <p>(6) 判定基準の評価責任</p> <p>(7) 管理者の判定基準の適合性</p> <p>(8) 判定基準の不適合性</p> <p>(9) 合理的な基礎</p> <p>(10) 証拠の十分性と適切性・リスクの最小化</p> <p>(11) 証拠の量と質</p> <p>(12) 直接・間接証拠</p> <p>(13) 決定的・説得的証拠</p> <p>8. 報告基準</p> <p>(1) 報告基準の不存在</p> <p>・管轄権と監査</p> <p>・内容</p> <p>①監査の目的と範囲</p> <p>②基準との合致性</p> <p>③発見事項</p> <p>④結論の表明</p> <p>(2) 判定基準の明確性</p> <p>(3) 監査人の勧告</p> <p>(4) 報告要件とVFM監査命令</p> | <p>1. 基本的公準</p> <p>(1) 測定可能な到達目標・業績・目標の開発</p> <p>(2) 重要性</p> <p>(3) 非監査業務</p> <p>(4) 監査証拠</p> <p>(5) 内部統制システム</p> <p>(6) パブリックアカウンタビリティ</p> <p>(7) 業績監査</p> <p>①健全な行政原則, 行政活動の経済性の監査</p> <p>②資源の効率性の監査</p> <p>③業績の有効性, 実際と所期の効果の比較</p> <p>(8) 政府プログラムの政策根拠の非監査性</p> <p>(9) 指揮監督権限</p> <p>(10) 独立性・客観性</p> <p>2. 一般基準</p> <p>(1) 独立性</p> <p>(2) 能力</p> <p>(3) 正当な注意</p> <p>不正行為, 不当, 不法支出, 業務範囲の逸脱, 浪費, 非効率, 不誠実, 管理の弱点, 記録の不備, 異常な会計処理</p> <p>(4) 業務指針</p> <p>質, 指針の回覧, SAIの政策, 業務実施基準, 監査マニュアル</p> <p>(5) 質の保証プロセス</p> <p>(6) 内部監査</p> <p>3. 実施基準</p> <p>(1) 監査の経済性・効率性・有効性</p> <p>(2) 内部統制の信頼性</p> <p>(3) 合規性</p> <p>(4) リスク評価</p> <p>(5) 管理政策の遵守</p> <p>(6) 法令適合性</p> <p>(7) 監査証拠</p> <p>(8) 適切な文書化</p> <p>4. 報告基準</p> <p>(1) 3E</p> <p>(2) 政策プログラムの影響の論評</p> <p>(3) 意見と報告書</p> <p>(4) 積極的保証, 消極的保証</p> <p>(5) 重大な合規性違反</p> <p>(6) 監査領域</p> <p>(7) 法的証拠</p> <p>(8) 批判, 情報, 助言, 確証</p> <p>(9) 建設性, 改善指針</p> <p>(10) 主観性, 事実性</p> |

〈表-8〉業績監査の実施・報告基準

| | | | |
|--------|------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 業績監査基準 | 実施基準 | <ul style="list-style-type: none"> ・ 計画性の基準 ・ 業績指標の基準 ・ 準拠性評定の基準 ・ 他の専門家利用の基準 ・ 組織的監査の基準 | <ul style="list-style-type: none"> ・ 3 E 監査の基準 ・ 内部統制評定の基準 ・ 監査証拠の基準 ・ 監査調書の基準 ・ フォローアップの基準 |
| | 報告基準 | <ul style="list-style-type: none"> ・ 報告書作成の基準 ・ 監査目的明確性の基準 ・ 監査基準準拠性の基準 ・ 業績欠陥報告の基準 ・ 保証水準表明の基準 ・ 政策妥当性監査の適用除外の基準 ・ 適時性の基準 | <ul style="list-style-type: none"> ・ 監査報告書配布の基準 ・ 評定基準（業績指標）明確性の基準 ・ 意見表明の基準 ・ 改善勧告の基準 ・ 情報提供の基準 ・ 利害関係記載の基準 |

むすびにかえて

我が国においても会計検査院，包括外部監査人及び監査委員による行政監査，政策評価監査等の業績監査が制度化されているが実効はあがっているとは言えないのが現状である。これら業績監査制度の構築の為の解決すべき課題を提示すると下記のとおりである。

(1) 政府監査目的の体系化

政府・地方自治体監査の監査目的の構造図〈表-3〉に示したとおり，監査構造の中で業績監査の位置付けを明確にし，パブリックアカウンタビリティ解除の必要性から業績監査が導かれる論拠を明示しなければならない。

(2) 業績監査の体系化

業績監査の目的区分と判断指標及び基準と監査対象情報を明示しなければならない。特に監査目的の展開過程における変化の要因を分析し，我が国の政府・地方自治体の目指すべき監査目標を明確にしておかなければならない。我が国の現行の政府監査は，第7段階に着手を開始した水準であり，地方自治体監査では，自治省の通達では第6段階である。国際的には両者ともに第9段階への進展が必要である。

(3) 業績報告書作成基準の設定

政府・地方自治体において作成すべき業績成果報告書の統一化・標準化が必要であり，報告書記載要件を規定した基準の構築化が要請される。この事はまた，監査理論における「二重責任制」の要件の充足となる。

(4) 業績測度の量的・質的基準

業績成果報告書及び業績監査の両者にとって業績測度の定量的及び定性的要件の精選化と業績測定プロセスの明確化が必要である。その為には、業績測度の理論的、技術的開発と測度又は指標の集積と公開が必要である。

(5) 業績監査基準の設定

業績監査が効果的に実施され、社会において認知される為には、外部監査人及び被監査エンティティにとって公又は政府監査基準の設定が必要である。業績監査の実施要件及び品質管理要件を明確にすること及び政府・地方自治体が市民又は住民に対してパブリックアカウントビリタイの履行を果たし、有効な監査制度構築の為にも基準設定は不可欠である⁵⁵⁾。

注

- 1) R. N. Anthony, Research Report: *Financial Accounting in Non-business Organization*, FASB, April 1978, p. 185.
- 2) *ibid.*, p. 188.
- 3) GFOA, *Governmental Accounting Auditing and Financial Reporting*, 1988. p. 4.
- 4) Committee on Concepts of Accounting Applicable to the Public Sector, 1970-1971, Report of the Committee on Concepts of Accounting Applicable to the Public Sector, 1970-1971, AAA, *The Accounting Review*, vol. XL VII, 1972. (菊池祥一郎監訳, 「アメリカ公会計原則」同文館, 昭和61年, pp. 205-212).
- 5) Committee on Accounting in the Public Sector, 前掲邦訳, p.138.
- 6) GFOA, *op. cit.*, p. 4.
- 7) M. A. Dittenhofer, *Applying Government Auditing Standards*, Matthew Bender, 1990, p. 1. 08
- 8) GFOA, *op. cit.*, p. 4.
- 9) M. A. Dittenhofer, *op. cit.*, p. 1. 02.
- 10) INTOSAI, *Accounting Statements*, June 1992. (会計検査院国際業務室訳「INTOSAI会計基準委員会の概要」『会計検査研究』第9号, 1994年3月, pp. 110-112).
- 11) GASB, Concepts Statement No. 1 of the Governmental Accounting Standards Board: *Objectives of Financial Reporting*, May 1987, pp. 12-13.
- 12) P. C. Jones and J. B. Bates, *Public Sector Auditing*, 2nd edition, Chapman Hall, 1994, p. 3.
- 13) GAO, *Financial Reporting—Framework for Analyzing Federal Agency Financial Statements*, March 1991, p. 11.
- 14) L. P. Bailey, *Comprehensive—Governmental GAAP Guide*, 1992, p. 16.
- 15) P. P. Douglas, *Governmental and Nonprofit Accounting—Theory and Practice*, 2nd edition, The Dryden Press, 1995, p. 31.
- 16) L. P. Bailey, *op. cit.*, p. 2. 05.
- 17) L. E. Hay and J. H. Engstrom, *Essentials of Accounting for Governmental and Not-for-Profit Organizations*, Second Edition, Irwin, 1990, p. 4.
- 18) FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No. 4—*Objectives of Financial Reporting by Non-business Organizations*, 1980. (森川八洲男監訳『現代アメリカ会計の基礎概念—FASB財務会計概念報告書』白桃書房, 昭和63年, p. 182).

- 19) *ibid.*, p. 182.
- 20) AICPA, *Objectives of Financial Statements*, 1973. (アメリカ公認会計士協会著, 川口順一訳『財務諸表の目的』同文館, 昭和56年, p. 67).
- 21) Australian Audit Office, *Auditing Standards*, August 1987, pp. 1-15.
- 22) R. M. Malan, J. R. Fountain, Jr., D. S. Arrowsmith and R. L. Lockridge II, *Performance Auditing in local government*, Government Finance Officers Association, 1984, p. 9.
- 23) F. C. Mosher, *The GAO: The Quest for Accountability in American Government*, Westview Press, 1979, p. 176.
- 24) *ibid.*, p. 177.
- 25) GAO, *Governmental Auditing Standards*, Exposure Draft, July 1993, pp. 2-4.
- 26) Harry S. Havens, *The Evolution of the General Accounting Office, From Voucher Audits to Program Evaluations*, GAO January 1990, p. 67.
- 27) P. C. Jones and J. B. Bates, *op. cit.*, p. 17.
- 28) INTOSAI, *Auditing Standards*, June 1992. (会計検査院国際業務室訳『INTOSAI会計検査基準』1993年3月, p. 50).
- 29) P. P. Douglas, *op. cit.*, p. 42.
- 30) GASB, *ibid.*, p. 16.
- 31) AAA, A Statement of Basic Auditing Concepts, Report of the Committee on Basic Auditing Concepts, *The Accounting Review*, Supplement to Vol. XL VII 1972, PP. 17-24.
- 32) V. M. O'Reilly, M. B. Hirsch, P. L. Defliese and H. R. Jaenicke, *Montgomery's Auditing*, Eleventh Edition, 1990. John Wiley & Sons Inc. 中央監査法人訳『モンゴメリーの監査論』中央経済社, 平成5年11月, p. 8.
- 33) *ibid.*, pp.33-34.
- 34) V. M. O'Reilly et al., 前掲邦訳, p. 8.
- 35) GAO, *Governmental Auditing Standards*, 1994 Revision, June 1994, p. 10.
- 36) IFAC, Study 7, *Performance Reporting by Government Business Enterprises*, Public Sector Committee, 1996, pp. 8-10.
- GASB, Concepts Statement No. 2 of the Governmental Accounting standards Board: *on concepts related to Service Efforts and Accomplishments Reporting*, April 1994, p. 25.
- GAO, Executive Guide, *Effectively Implementing the Government Performance and Results Act*, June 1996, p. 35.
- CICA, *Accountability, Performance Reporting, Comprehensive Audit—An Integrated Perspective*, 1996, p. 130.
- 37) ASPA, Center For Accountability & Performance, *Performance Measurement Concepts & Techniques Workbook*, 1999, p. 17.
- The State of Texas, *Guide To Performance Measure Management*, 2000 edition, 1999, pp. 8-9.
- 38) GAO, *Performance Measurement And Evaluation—Definitions and Relationships*, April, 1998.
- GASB, Concepts Statement No. 2..., pp. 20-24.
- FASB, Research Report, "Reporting of Service Efforts and Accomplishments", Peat, Marwick, Mitchell & Co. November, 1980, p. 4.
- J. G. Kazman, *Measurement for Results—Implementing Performance Measures in Local Government*, ICMA, 2000, pp. 18-20.
- Institute of Government, *Measuring the Performance of Local Governments, Popular Government*, Winter

- 1997, pp. 45-47.
- The State of Texas, op. cit., p. 9.
- 39) R. M. Malan, op. cit., p. 9.
- 40) L. D. Parker, "Value-For-Money Auditing: Conceptual, Development and Operational Issues," Australian Accounting Research Foundation, 1986, p. 34.
- 41) GAO, *Governmental Auditing Standards*, op. cit., p. 98.
- 42) AUDIT COMMISSION, *Code of Audit Practice for Local Authorities and the National Health Service in England and Wales*, July 1995, p. 43.
- 43) AUDIT COMMISSION, *Code of Audit Practice*, March 2000, p. 78.
- 44) International Auditing Practices Committee, *Assurance Engagements—Proposed International Standard on Assurance Engagements*, March, 1999, Para. 9. 日本公認会計士協会国際委員会誌, JICPAジャーナル, No. 528, p. 173.
- 45) D. F. Davis, "Do you Want a Performance Audit on a Program Evaluation?" *PAR*, 1990, 1-2, p. 35.
- 46) GAO, *Performance Measurement*, op. cit.
- 47) AGA, Blue Ribbon Task Force, AGA Task Force Report on Performance Auditing, *The Government of Accountants Journal*, summer 1993, p. 13.
- 48) V. M. O'Reilly et al., 前掲邦訳, p. 64.
- 49) Department of Technical Co-operation for Development, *Audit Standards in the Public Sector—An Analysis of Comparative Experience*, UNITED NATIONS, 1987, p. 21.
- 50) M. A. Dittenhofer, op. cit., p. 1. 10.
- 51) F. C. Mosher, *The GAO: The Quest for Accountability in American Government*, Westview Press, 1979, p. 236.
- 52) M. A. Dittenhofer, op. cit., p. 2. 02.
- 53) GAO, *Governmental Auditing Standards*, op. cit., pp. 62-87.
APC, "Auditing Guideline—Value for Money Audits," *Exposure draft*, ICAEW, September 1987, pp. 1-33.
PSAAC, "Public Sector Auditing Statement 4—Value-For-Money Auditing Standards," CICA, March 1988, pp. 1-13.
- 54) BRH, "Der Bundesrechnungshof," 1993, pp. 16-28.
- 55) 拙稿「政府, 地方自治体監査のパラダイム変化」『税経通信』税務経理協会, 第54巻第3号参照。

(本論文は, 日本会計研究学会「非営利組織体の会計」スタディグループ・第3回研究会における報告を加筆修正したものである。)