

NPMにおける会計検査院の役割

- 大陸系諸国の動向 -

東 信 男*

(会計検査院事務総長官房上席研究調査官)

はじめに

ニュー・パブリック・マネジメント (New Public Management : NPM) による改革を行った欧米先進国では、成果志向、顧客志向、市場原理などのNPMの基本原則が有効に機能するための仕組みを導入しており、その中で各国会計検査院も重要な役割を果たしている。会計検査研究第26号では、先進的な事例としてアングロサクソン系諸国のNPMにおいて「業績による管理」と公会計制度の改革を中心に各国会計検査院の果たしている役割について検証した。このNPMによる改革は、イギリス、ニュージーランドなどのアングロサクソン系諸国に止まらず、大陸系諸国へも波及して今や世界的な潮流となっている。そこで、本稿では、業績評価制度の導入と公会計制度の改革を中心に大陸系諸国のNPMにおいて各国会計検査院の果たしている役割について検証するとともに、このような会計検査院の役割が各国で共通的に見られる背景についても検討することとしたい。

本稿では、大陸系諸国の事例として筆者が2003年9月に現地調査を行ったフランス、ドイツ及びオランダの3ヶ国 (調査対象国と各国会計検査院の概要については、表1参照) を取り上げている。これらの国の会計検査院は、設置根拠が憲法に基づいていること、国家統治機構上の地位が議会・内閣・裁判所から独立していること、最終的な意思決定が合議体で行われていることなど、我が国の会計検査院と共通した性格を有している。また、これらの国におけるNPMによる改革は、本格的な実施に向けて試行錯誤を重ねている段階であり、アングロサクソン系諸国よりはむしろ、我が国の現状に極めて近い状況にある。このため、これら大陸系諸国のNPMにおいて各国会計検査院の果たしている役割について検証することは、我が国のNPMにおいて会計検査院の果たすべき役割を検討する上で参考になると考えられる。(本稿は、すべて筆者の個人的見解であり、会計検査院及び各国会計検査院の公式見解を示すものではない。)

*1956年生まれ。1980年横浜国立大学経済学部卒業、1986年ロチェスター大学経営大学院修士課程修了 (MBA)。1980年会計検査院採用、その後、文部検査第2課総括副長、通商産業検査課総括副長、大蔵検査課決算監理官などを経て2001年より現職。この間、1990～1993年在ニューヨーク総領事館出向、2003年名古屋大学経済学部講師併任。

表 1 調査対象国と各国会計検査院の概要

(2002年度)

国名	フランス	ドイツ	オランダ	(参考) 日本	
国	政体	大統領制と議院内閣制の混合形態	議院内閣制・連邦制	議院内閣制	
	議会	二院制	二院制	二院制	
	人口	5919万人	8231万人	1599万人	1億2721万人
	面積	55.2万km ²	35.7万km ²	4.2万km ²	37.8万km ²
	GDP	1兆4313億ドル	1兆9862億ドル	4185億ドル	3兆9934億ドル
	会計年度	1月-12月	1月-12月	1月-12月	4月-翌年3月
会計検査院	名称	Cour des comptes (CDC)	Bundesrechnungshof (BRH)	Algemene Rekenkamer (AR)	会計検査院
	設置根拠	フランス憲法	ドイツ基本法(憲法)	オランダ憲法	日本国憲法
	地位	議会・内閣・裁判所から独立	議会・内閣・裁判所から独立	議会・内閣・裁判所から独立	国会・内閣・裁判所から独立
	職員数	1751人	1450人	318人	1256人
	年間総支出額	1億1696万ユーロ	8004万ユーロ	2490万ユーロ	165億1417万円
	主な検査報告書	・年度検査報告書 (Le rapport public) ・決算検査報告書 (L'exécution des lois de finances pour l'année) ・年度社会保障議会報告書 (Rapport annuel au Parlement sur la Sécurité sociale)	・年度検査報告書 (Bemerkungen)	・決算検査報告書 (Rapport bij het Jaarverslag) ・個別の業績検査報告書	・年度決算検査報告

(注1) フランス及びドイツの会計検査院については、職員数及び年間総支出額の中に地方検査局分を含めている。

大陸系諸国各国の動向

1. フランス

1.1 業績評価制度の導入

(1) 制度の概要

フランスでは、2001年予算組織法 (LOI organique n 2001-692 du 1 aout 2001 relative aux lois de finances : LOLF) に基づき、2006年度予算から包括的な業績評価を予算制度のフレームワークの中で実施する予定であり、現在、各省庁は完全実施に向けた準備に取り組んでいる。現行の予算書は、各経費ごとに予算額が設定されており、約850のチャプター (Chapitres) で構成される予算法案として議会に提出されているが、新しい予算書は、各省庁の政策に基づいて上位から下位の方向へミッション (Missions)

プログラム (Programmes) アクション (Actions) の三層構造に体系化されることになっている。各省庁は、この新しい予算書に年度業績計画書 (Project annuel de performance) を添付することになっており、その中で各プログラムごとに当該年度の達成すべき目的、有効性を評価するための業績指標 (Indicateur d'efficacité) とその目標値、効率性を評価するための業績指標 (Indicateur d'efficience) とその目標値などを設定することが求められている。また、各省庁は、当該年度終了後に議会に提出される決算法案の添付資料として年度業績報告書 (Rapport annuel de performance) を作成することになっており、その中で各プログラムごとに目的の達成状況、有効性業績指標の実績値と比較した目標値の達成状況、効率性業績指標の実績値と比較した目標値の達成状況、予算に流用・不用が発生した場合の理由とその用途などを明らかにすることが求められている。

(2) 会計検査院の役割

フランスの業績評価制度の導入において、会計検査院 (Cour des Comptes : CDC) は、次のような役割を果たしている。

ア 中央政府全体の業績評価の定着と質的向上

CDCは、中央政府全体としての業績評価の定着と質的向上を図るため、2003年6月に12省庁における2002年度業績計画書及び2002年度業績報告書の全体的な作成状況について調査した結果をまとめた報告書¹⁾を作成している。CDCは、その中で 半数以上の省庁で政策の体系化が明確に行われていないこと、半数近くの省庁で各プログラム目的とその有効性・効率性を評価するために設定された業績指標との間で論理的関連性が見られないこと、半数以上の省庁で業績指標の2001年度及び2002年度の実績値が把握されていないことなどを指摘している。また、CDCは、政策の体系化についてイギリス、カナダ(ケベック州)などの先進国の優良事例を紹介したり、有効性・効率性業績指標について自ら教育分野の具体例を提示したりなどして、各省庁がLOLFに対応した年度業績計画書及び年度業績報告書を作成する場合の留意事項をまとめている。

イ 各省庁の業績報告に対する信頼性の確保

CDCは、各省庁の業績報告に対する信頼性を確保するため、非財務情報である業績データの検査も含めた財務検査(決算検査)の一環として、各省庁の年度業績報告書の適正性について検査した結果をまとめた各省庁ごとの報告書を作成している。例えば、2003年6月に先進的な4省庁の2002年度業績報告書の適正性について検査した結果をまとめた各省庁ごとの報告書を作成している。CDCは、例えば国防省(Ministère de la défense)の2002年度業績報告書に対する報告書²⁾の中で 有効性を評価するための業績指標とその目標値が設定されていないこと、サービスの質を評価するための業績指標とその目標値が設定されていないこと、業績指標のうち実施値の把握が可能なものは60%に止まっていることなどを指摘している。CDCの報告書は、決算検査報告書(L'exécution des lois de finances pour l'année)の一部として各省庁の年度業績報告書とともに議会に提出されており、各省庁の業績報告に対する信頼性の確保に貢献している。

1.2 公会計制度の改革

(1) 制度の概要

ア 現在

フランスでは、現行の予算書は、既定経費及び新規経費ごとに現金主義で作成されており、約850のチャプターで構成される予算法案として議会に提出されている。また、予算の執行実績は、翌年の6月1日までに約10ヶ条の条文から構成される決算法案として議会に提出されており、これには決算書(Compte général de l'administration des finances)が添付されている。この決算書には、歳入歳出決算に加えて1981年度から中央政府全体を連結した損益計算書(Compte de résultat de l'État)及び貸借対照表(Bilan de l'État)で構成される財務諸表が含まれている。

フランスでは、各省庁における予算の執行は、1970年代から現金主義・複式簿記で会計処理されている

1) CDC (2003) L'exécution des lois de finances pour l'année 2002: Fascicule 1 Titre 5 Chapitre 1 Suivi de la mise en œuvre de la loi organique

2) CDC (2003) L'exécution des lois de finances pour l'année 2002: Fascicule 1 Titre 5 Chapitre 2 Le programme dette et les travaux préparatoires à la LOLF dans quatre ministères

ため、財務諸表は、経済・財政・産業省（Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie）が統一的に管理している国庫金に関する財務データに基づき、出納整理期間（1月1日～31日）経過後に現金主義ベースの収支を経常収支と資本収支に区分して、それぞれ損益計算書と貸借対照表に振替仕訳する方法で作成されていた。この作成方法では、財務諸表が国の財政運営及び財政状態を適正に表示しているとは言えないとの認識が高まったため、1999年度から、国有財産については、市場価格で再評価してその評価額を貸借対照表価額とするとともにその評価損益を損益計算書に計上したり、国税収入金については、発生主義で認識する一方で不納欠損引当金を貸借対照表に計上するとともにその繰入額を損益計算書に計上するなど、発生主義の考え方が一部取り入れられている。

イ 今後

フランスでは、各省庁の予算書は、2001年予算組織法に基づいて2006年度予算から各プログラムごとに現金主義及び債務負担主義で作成される一方で、中央政府全体を連結した財務諸表は、発生主義で作成される予定である。このような制度改革に対応して、現金主義及び債務負担主義に基づいた予算の執行と発生主義に基づいた財務諸表の作成を同時に処理するため、現在、ACCORD（Application Coordonnée de la Comptabilisation, d'Ordonnancement et de Règlement de la Dépense de l'Etat）と呼ばれる統一的な予算管理・財務会計システムが開発されている。この結果、2006年度から各プログラムごとの歳出決算については、現金主義及び債務負担主義に基づいて作成されるものの、中央政府全体を連結した財務諸表については、発生主義に基づいて作成される予定である。この財務諸表として、以下の（2）ア（イ）で紹介している公会計基準委員会では、貸借対照表（Tableau de la position nette）、行政コスト計算書（Tableau des chrges nettes par nature）及びキャッシュフロー計算書を作成することを検討している。なお、各省庁ごとの財務諸表については、現在のところ発生主義に基づいて作成される予定にはなっていない。

（2）会計検査院の役割

フランスの公会計制度の改革において、会計検査院（CDC）は、次のような役割を果たしている。

ア 発生主義会計の定着と質的向上

（ア）CDCは、アングロサクソン系諸国の動向を踏まえながら、中央政府の公会計に発生主義を導入することに対して積極的な立場を取っており、かなり早い時期から公会計に発生主義を導入することを勧告している。例えば、1995年9月に社会保障機関における財務諸表の全体的な作成状況について調査した結果をまとめた報告書³⁾を作成している。CDCは、その中で 各社会保障機関で採用されている会計基準がバラバラで、整合性が取れていないこと、 各社会保障機関への保険料の配付が統計データに基づいて決定されているため、比較可能な損益計算が行われていないこと、 すべての社会保障機関を連結した社会保障全体の連結財務諸表が不完全で信頼性に欠けることなどを指摘するとともに、これらの諸問題を解決するため財務諸表の作成に発生主義を導入することを勧告している。CDCは、このような勧告を1952年から繰り返し行ってきたが、その努力が実り、社会保障機関では1996年度から発生主義に基づいた財務諸表が作成されることになった。

（イ）フランスでは、発生主義に基づいた財務諸表を作成するための公会計基準については、2001年予算組織法に基づき、経済・財政・産業大臣が予算担当閣外大臣の下に新たに設置する諮問委員会の答申に基づいて策定することとされ、この諮問委員会として2002年予算法（Loi de finances pour 2002）に基づき、公会計基準委員会（Comité des normes de comptabilité publique）が設置された。この公会計基準委員

3) CDC (1995) Rapport annuel au Parlement sur la Sécurité sociale

会は、3年の任期を有する各省庁の代表者、学識経験者、公認会計士などの20人の委員（2003年3月現在）で構成されており、現在、2003年末に公会計基準（案）の全体を公表することを目標に、公会計概念フレームワーク、財務諸表の構成・様式、固定資産の評価方法などについて審議している。公会計基準委員会が答申した公会計基準は、民間企業の会計基準設定機関である全国会計審議会（Conseil national de la comptabilité）でGAAPとの整合性が検証された後、正式に中央政府に適用されることになっている。CDCは、中央政府全体としての発生主義会計の定着と質的向上を図る上で公会計基準の策定は不可欠であるとの認識から、公会計基準委員会に委員の一人として経済・財政・産業省を検査している第1局の上席調査官が参加しており、財務諸表を検査する立場から公会計基準の内容について意見を表明している。

（ウ）CDCは、中央政府全体としての発生主義会計の定着と質的向上を図るため、2003年6月に現行制度の下で作成されている財務諸表の作成方法について調査した結果をまとめた報告書⁴⁾を作成している。CDCは、その中で 国防省所管の施設・装備品は、当該年度に全額費用化されているため資産の保有状況が把握できないこと、貸付金のうちパルクラブの合意で債務免除されたものについては、100%の貸倒引当金が計上されていないため資産が適正に評価されていないこと、固定資産の中には、譲渡及び除却されたものも含まれているため資産が適正に評価されておらず、また、発生した譲渡損・除却損が損益計算書に反映されていないことなどを指摘している。

イ 財務諸表に対する信頼性の確保

CDCは、2001年予算組織法に基づき、2006年度から発生主義に基づいて作成される中央政府全体の貸借対照表、行政コスト計算書などの財務諸表を検査することとされており、その適正性について意見を表明することが求められている。CDCの報告書は、決算検査報告書の一部としてこれらの財務諸表とともに議会に提出されることになっており、中央政府の財務諸表に対する信頼性の確保に貢献することが期待されている。CDCは、財務諸表については従来、形式的な検査に止めてきたが、2006年度からの適正性に関する検査を着実にを行うため、2003年6月に現行制度の下で作成されている貸借対照表及び損益計算書の各項目について検証した結果をまとめた報告書⁵⁾を作成している。CDCは、その中で 別々の銀行に借方残高と貸方残高のある政府預金口座は、相互に相殺しないでそれぞれ貸借対照表の資産、負債に計上すること、 国債の割引発行及び打歩発行に伴って発生する額面額と収入額の差額は、相互に相殺しないでそれぞれ貸借対照表の資産、負債に計上すること、 中央政府が郵政公社に保有する当座預金口座と郵便振替口座は、性質が異なるため合計しないで別々に計上することなどを指摘するとともに、表示方法の変更を求める勧告を行っている。

2. ドイツ

2.1 業績評価制度の導入

（1）制度の概要

ドイツでは、1996年2月の政府決定及び1997年12月に制定された予算・持続的発展法（Gesetz zur Fortentwicklung des Haushaltsrechts von Bund und Ländern）に基づき、1997年から原価計算の手法を応用したKLR（Kosten und Leistungsrechnung）が導入されており、2002年12月現在で連邦政府機関の93.1%で導入されたり、または、その導入が計画されている。連邦財務省（Bundesministerium der Finanzen）は、

4) CDC (2003) L'exécution des lois de finances pour l'année 2002: Fascicule 2 Titre 2 Les comptes 2002

5) CDC (2003) L'exécution des lois de finances pour l'année 2002: Fascicule 2 Titre 3 Observations résultant des vérifications comptables sur les comptes 2002

KLRを統一的・包括的に連邦政府機関へ導入することや、連邦政府機関相互でコストの比較を可能にすることなどを目的として、1997年7月にKLRの標準的な仕様をまとめたスタンダードKLRを開発している。各省庁は、このKLRにより その所管に属する政策を上位から下位の方向へプロダクト領域 (Produktbereich) プロダクト・グループ (Produktgruppe) プロダクト (Produkt) の三層構造に体系化すること、費目別原価計算 (Kostenartenrechnung) 部門別原価計算 (Kostenstellenrechnung) 製品原価計算 (Kostenträgerrechnung) を実施することにより各プロダクトごとにその実施に要したコストを把握することが求められている。KLRでは、各プロダクトごとのコストは、減価償却費、資本コストなども含めたり、間接部門で発生した間接経費も配付するなど、発生主義に基づいて算定することになっている。各省庁は、KLRで把握したコストの実績値を事前に設定した目標値と比較してその達成状況を評価したり、他省庁又は民間企業の優良事例と比較したりなどして、コスト面から政策実施の効率化を図ることが期待されている。

一方、ドイツでは、予算制度のフレームワークの中で包括的な業績評価を行うため、2004年度予算から一部の連邦政府機関でプログラム歳出予算を作成するモデル・プロジェクトが行われている。このプログラム歳出予算は、各施策のアウトプットごとに当該年度の予算額とともに、アウトプット業績指標とその目標値を設定しており、2004年度予算については、18連邦政府機関で作成されている。

(2) 会計検査院の役割

ドイツの業績評価制度の導入において、会計検査院 (Bundesrechnungshof : BRH) は、次のような役割を果たしている。

ア 連邦政府全体の業績評価の定着と質的向上

(ア) BRHは、連邦政府全体としての業績評価の定着と質的向上を図るため、KLRが導入され始めた1997年からほぼ毎年、各省庁における業績評価の全体的な実施状況について調査した結果をまとめた報告書を作成している。例えば、2002年11月に26連邦政府機関におけるKLRの実施状況について調査した結果をまとめた報告書⁶⁾を作成している。BRHは、その中で KLRの実施に要する期間は、導入決定からコスト情報を把握できるまで平均3年を要していること、KLRの実施に要する経費は、1連邦政府機関当たり30万～1000万ユーロで合計5100万ユーロに上ると見込まれていること、KLRの概念設計及びコンピュータ・ソフトウェア作成は、外部コンサルタントに委託されており、その経費は全体の27～66%を占めていることなどを報告するとともに、KLRの実施に多くの時間と経費が投入されているにもかかわらず、KLRで把握された各プロダクトごとのコスト情報は、一部の連邦政府機関を除き、限定された範囲でしか活用されていないことなどを指摘している。

(イ) BRHは、KLRが省庁内部の管理会計として導入されているものの、財務省が各省庁の予算を編成する過程でその評価結果を参考にしていることや、自らも財務省における予算編成の過程で助言機能を果たしていることから、連邦政府全体としての業績評価の定着と質的向上を図るため、各省庁ごとの業績評価の実施状況について詳細に検査した結果をまとめた報告書を作成している。例えば、2002年11月に連邦統計庁 (Statistisches Bundesamt) のKLRの実施状況について検査した結果をまとめた報告書⁷⁾を作成している。BRHは、その中で連邦統計庁では、他の連邦政府機関の依頼に基づいて各種の統計調査を実

6) BRH (2002) Bemerkungen 2002: 95 Einführungsstand der Kosten- und Leistungsrechnung in den Pilotbehörden des Bundes

7) BRH (2002) Bemerkungen 2002: 10 Nutzung von Daten aus der Kosten- und Leistungsrechnung des Statistischen Bundesamtes für das Haushaltsverfahren

施しているにもかかわらず、その実施に要する予算を一括計上しているため、統計調査では受益者と負担者が一致していないことを指摘している。その上で、発注者（他の連邦政府機関）が受注者（連邦統計庁）に対して提供を受けた行政サービス（統計調査）に見合った対価（コスト）を支払うという疑似市場を連邦政府内に設ければ、費用対効果の観点に基づいた発注が行われるため、不必要な統計調査が統廃合されるとしている。BRHは、このような観点から連邦政府内に疑似市場を設けるため、連邦統計庁がKLRにより各種の統計調査に要するコストを把握し、このコストを統計調査を依頼する連邦政府機関の予算に計上することを勧告している。

イ 各省庁の業績報告に対する信頼性の確保

ドイツでは、KLRは、現在のところ省庁内部の管理会計として導入されており、省庁内部の意思決定に資するコスト情報を提供することを目的としているため、BRHは、特に各省庁の業績報告に対する信頼性を確保するための検査を行っていない。

2.2 公会計制度の改革

(1) 制度の概要

ドイツでは、現行の予算書は、人件費、物件費、施設費などの各経費ごとに現金主義で作成されており、予算法案の添付資料として議会に提出されている。予算の執行実績は、予算額と実績額を対比する形で歳入歳出決算（Haushaltsrechnung）にまとめられ、債務も含めた資産に関する計算書（Vermögensrechnung）とともに議会に提出されている。連邦政府は、1998年に改正された予算原則法（Gesetz über die Grundsätze des Haushaltsrechts des Bundes und der Länder）に基づき、現行の現金主義と併用することを条件に予算制度及び会計制度に発生主義を導入することが認められているが、現在のところ発生主義に基づいた各省庁ごとの貸借対照表、損益計算書などの財務諸表や、これらを連結した連邦政府全体の財務諸表は作成されていない。

一方、ドイツでは、2001年度予算から一部の連邦政府機関でKLRを応用したプロダクト式予算（Produktthaushalt）を作成するモデル・プロジェクトが行われている。このプロダクト式予算は、各政策のプロダクトごとに発生主義で算定した収益と費用の見込額を予算額として設定しており、2004年度予算については、連邦新聞・情報庁（Presse- und Informationsamt der Bundesregierung）、連邦環境庁（Umweltbundesamt）などの6連邦政府機関で作成されている。プロダクト式予算を作成するモデル・プロジェクトは、2005年まで継続される予定であり、連邦財務省は、その成果に基づいてすべての連邦政府機関に適用するかどうか決定することになっている。

(2) 会計検査院の役割

ドイツの公会計制度の改革において、会計検査院（BRH）は、次のような役割を果たしている。

ア 発生主義会計の定着と質的向上

BRHは、アングロサクソン系諸国の動向を踏まえながら、予算制度を含めた連邦政府の公会計に発生主義を導入することに対して積極的な立場を取っており、かなり早い時期から公会計に発生主義を導入することを勧告している。例えば、BRHは、1998年6月にKLRを予算編成及び予算統制に活用する方法について検討した結果をまとめた報告書⁸⁾を作成しており、その中でプロダクト式予算を作成するモデル・

8) BRH (1998) Nutzung von Kosten- und Leistungsrechnungen und Controlling zur Verbesserung der Haushaltsaufstellung und -kontrolle

プロジェクトの実施を勧告している。現在行われているプロダクト式予算を作成するモデル・プロジェクトは、連邦議会がこのBRHの勧告に基づいて連邦財務省に要請したことによりスタートしている。このような経緯からBRHは、モデル・プロジェクトに参加する連邦政府機関を募集したり、プロダクト式予算の作成方法や予算書の様式を自ら具体的に提示したりなどして、このモデル・プロジェクトに積極的に関与している。さらに、BRHは、2002年11月にこのモデル・プロジェクトに先行的に参加した4連邦政府機関における2001年度プロダクト式予算の全体的な作成状況について調査した結果をまとめた報告書⁹⁾を作成しており、その中でモデル・プロジェクトが初期の段階にあり、未だ予算編成及び予算統制に有用な情報を提供するに至っていないことを指摘している。

イ 財務諸表に対する信頼性の確保

BRHは、資産に関する計算書については従来、形式的な検査に止めてきたが、2002年11月に現行制度の下で作成されている資産に関する計算書の適正性について詳細に検査した結果をまとめた報告書¹⁰⁾を作成している。この検査を行った背景には、BRHにおいて、アングロサクソン系諸国では資産・負債の保有状況に関するアカウントビリティを高めるため、公会計に発生主義を導入しているとの認識があったと考えられる。BRHは、この報告書の中で 不動産については金額ではなく面積の単位 (ha) で評価されていること、 動産については計上されていないこと、 連邦政府保有の株式については額面価格で評価されていること、 年金債務、負債性引当金のように将来発生する債務については計上されていないことなどから、現行の資産に関する計算書では、連邦政府が保有している資産・負債の現状が把握できないことを指摘するとともに、固定資産については分類を細分化したり、不動産については価格で評価したりなどすることを勧告している。

3. オランダ

3.1 業績評価制度の導入

(1) 制度の概要

ア 省庁

オランダでは、各省庁は、1976年政府会計法 (Comptabiliteitswet 1976) に基づいて予算制度のフレームワークの中で業績評価を実施してきたが、インプット業績指標で進捗状況を評価したものがほとんどであり、アウトプット・アウトカム業績指標で政策目的の達成状況を評価したものは、ほとんどなかった。このような状況から、当時のザルム財務大臣は、1999年5月に「政策予算から政策説明へ (Van Beleidsbegroting Tot Beleidsverantwoording: VBTB)」と題する覚書を議会に提出し、議会に提出される予算書、予算説明書及び年度報告書 (決算書・決算説明書) の構成・様式について改善すべき事項を提案した。この提案を受け、2002年7月に2001年政府会計法 (Comptabiliteitswet 2001) が施行され、新たな予算書 (Begrotingsstaat)、予算説明書 (Behorende toelichting) 及び年度報告書 (Jaarverslag) の構成・様式が定められた。各省庁は、この2001年政府会計法に基づき、予算説明書の中で各施策 (Begrotingsartikel) ごとに当該年度の 達成すべき目的、 目的を達成するために必要な行政手段、 有効性を評価するための業績指標とその目標値、 効率性を評価するための業績指標とその目標値、 行

9) BRH (2002) Bemerkingen 2002: 1 Feststellungen zur Haushalts- und Vermögensrechnung des Bundes für das Haushaltsjahr 2001

10) BRH (2002) Bemerkingen 2002: 1 Feststellungen zur Haushalts- und Vermögensrechnung des Bundes für das Haushaltsjahr 2001

政手段が施策目的を達成する前提条件などを設定することが求められている。また、各省庁は、当該年度終了後に年度報告書の中で各施策ごとに 目的の達成状況、行政手段の実施状況、有効性業績指標の実績値と比較した目標値の達成状況、効率性業績指標の実績値と比較した目標値の達成状況、目標値が十分に達成されていない場合の発生原因などを明らかにすることが求められている。このような新たな業績評価制度の導入は、各省庁に大きな負担をかけるため、試行期間を経て2006年から完全実施される予定である。

イ エージェンシー

オランダでは、第6次改正1976年政府会計法に基づき、1994年から政策実施機能を担う機関として主務省内にエージェンシー（Agentschap）が設立されている。このエージェンシーは、2003年9月現在で27機関が設立されているが、2005年までに50～60機関に増加し、その国家公務員数の割合も80～85%を占めると見込まれている。各エージェンシーは、毎年度主務省との間でアウトプット提供契約を締結しており、その中で当該年度の提供するアウトプットの内容、各アウトプットごとの業績指標（量・質）とその目標値、各アウトプットごとの発生主義に基づいた提供予定価格などを設定している。これらの業績計画は、2001年政府会計法に基づいて当該エージェンシーの予算説明書にまとめられ、主務省の予算説明書とともに議会に提出されている。また、各エージェンシーは、当該年度終了後にアウトプットの提供状況、業績指標の実績値と比較した目標値の達成状況、各アウトプットごとの提供実績価格などを決算説明書にまとめ、主務省の年度報告書の一部として議会に提出している。

（2）会計検査院の役割

オランダの業績評価制度の導入において、会計検査院（Algemene Rekenkamer：AR）は、次のような役割を果たしている。

ア 中央政府全体の業績評価の定着と質的向上

（ア）ARは、中央政府全体としての業績評価の定着と質的向上を図るため、2001年5月及び2002年3月に各省庁がVBTBに対応した予算説明書及び年度報告書を作成する場合の留意事項をまとめた報告書をそれぞれ作成している。例えば、2002年3月の報告書¹¹⁾では、各省庁に対するパイロット調査、業績評価を導入した先進国での現地調査などに基づいて各省庁の設置法・所管法に基づいた施策目的・行政手段体系の設定方法、施策目的の達成に影響を与える内部・外部要因の分析方法、予算的裏付けを伴った長期計画・年度計画体系の作成方法、年度計画の進行管理を行うためのモニタリングの手法、施策目的が十分に達成されなかった場合の発生原因の分析方法などについて解説するとともに、具体的な優良事例を紹介している。

（イ）ARは、中央政府全体としての業績評価の定着と質的向上を図るため、VBTBに対応して初めて作成された2002年度予算から毎年、各省庁における予算説明書及び年度報告書の全体的な作成状況について調査した結果をまとめた報告書を作成している。例えば、2003年4月に各省庁における2003年度予算説明書の全体的な作成状況について調査した結果をまとめた報告書¹²⁾を作成している。ARは、その中で2002年度予算説明書と比較した改善状況、VBTBの求めている改善事項への対応状況、VBTBの求めている改善事項への2006年までの完了可能性などについて報告するとともに、この検査結果に基づいて各施

11) AR (2002) Reactie van de Algemene Rekenkamer op het Referentiekader mededeling over de Bedrijfsvoering (29 maart 2002)

12) AR (2003) Groeiparagraaf 2002-2003: Naar een volwaardige VBTB-begroting (17 april 2003)

策ごとに目的とその達成期限を明示すること、各施策ごとの目的の達成度を測定するために必要な業績指標とその目標値を設定すること、業績指標の目標値と歳出予算の関係を説明することなどを各省庁に勧告している。また、ARは、2003年5月に各省庁における2002年度報告書の全体的な作成状況について調査した結果をまとめた報告書も作成している。

イ 各省庁の業績報告に対する信頼性の確保

(ア) ARは、各省庁の業績報告に対する信頼性を確保するため、非財務情報である業績データの検査も含めた財務検査(決算検査)の一環として、VBTBに対応して作成される各省庁の年度報告書の適正性について検査しており、この検査を統一・効率的に行うため、2002年に検査マニュアル(案)を作成している。ARは、この検査マニュアル(案)の中で各省庁の年度報告書に対する検査の手順や、地方公共団体から中央省庁に提供される業績データの適切性・正確性を検証する方法などを定めている。ARは、業績評価が各省庁の自己評価であり、業績報告の信頼性については基本的には当該省庁が責任を有しているとの認識から、最終的には作成した検査マニュアルを公開して各省庁の内部監査機関の利用に供する予定である。

(イ) ARは、各省庁の業績報告に対する信頼性を確保するため、非財務情報である業績データの検査も含めた財務検査(決算検査)の一環として、VBTBに対応して作成された各省庁の年度報告書の適正性について検査した結果をまとめた各省庁ごとの報告書を作成している。例えば、2003年5月にVBTBに対応して初めて作成された各省庁の2002年度報告書の適正性について検査した結果をまとめた各省庁ごとの報告書を作成している。ARは、例えば住宅・国土計画・環境省(Ministerie van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer)の2002年度報告書に対する報告書¹³⁾の中で 施策目的の一部では、業績指標の実績値だけが記載され、目標値が記載されていないこと、施策目的の一部では、目標値が十分に達成されていないにもかかわらず、発生原因が分析されていないこと、施策目的の一部では、その有効性を評価するために設定された業績指標との間で論理的関連性が見られないこと、施策目的の一部では、業績指標の実績値として評価対象年度の2002年度分ではなく、2000年度分が記載されていることなどを指摘している。ARの報告書は、各省庁の年度報告書とともに議会に提出されており、すべての省庁の業績報告に対する信頼性の確保に貢献している。

3.2 公会計制度の改革

(1) 制度の概要

ア 省庁

オランダでは、各省庁の従来の予算書は、各施策ごとに債務負担主義及び現金主義で作成され、決算書は、各施策ごとに予算額とその執行実績額を対比する形で作成されていた。また、発生主義に基づいた各省庁ごとの貸借対照表、損益計算書などの財務諸表やこれらを連結した中央政府全体の財務諸表は作成されていなかった。このような状況では、施策目的を達成するために実施される行政手段に必要なコストを把握できないという認識が高まったことから、各省庁の予算制度及び会計制度は、VBTBを補足するために財務大臣が議会に提出した2001年予算覚書及び2002年予算覚書に従って、段階的に発生主義に移行することとされ、2006年から完全実施される予定である。この新たな予算制度及び会計制度の下で 予算書は

13) AR (2003) Rapport bij het Jaarverslag 2002: Ministerie van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer (X1)(21 mei 2003)

各施策ごとに債務負担主義及び発生主義で作成され、決算書は各施策ごとに予算額とその執行実績額を対比する形で作成されること、各省庁は、発生主義に基づいて当該省庁内部のエージェンシーを連結した貸借対照表 (Balans)、行政コスト計算書 (Verantwoording van de kostenbegroting)、キャッシュフロー計算書 (Kasstroomoverzicht) などの財務諸表を作成し、年度報告書の一部として議会に提出すること、財務省 (Ministerie van Financien) は、各省庁の財務諸表を連結した中央政府全体の財務諸表を作成し、議会に提出することなどが求められている。

イ エージェンシー

オランダでは、各エージェンシーには、第6次改正1976年政府会計法 (現在は、2001年政府会計法) に基づき、1995年1月から発生主義に基づいた予算制度と会計制度が導入されている。各エージェンシーは、発生主義で算定した当該年度の総収益と総費用、総利益 (総損失)、総資本収入と総資本支出の見込額を予算書に計上しており、この予算書は、主務省の予算書とともに議会に提出されている。また、各エージェンシーは、当該年度終了後、発生主義で算定したこれらの実績値を決算書に計上しており、この決算書は、主務省の年度報告書の一部として議会に提出されている。さらに、各エージェンシーは、オランダの企業会計原則 (Titel 9 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek) に準拠した貸借対照表 (Balans)、損益計算書 (Staat van baten en lasten)、キャッシュフロー計算書 (Kasstroomoverzicht) を作成しており、これらも主務省の年度報告書の一部として議会に提出されている。各エージェンシーは、組織的には主務省の一部であるが、現在のところ会計処理の方法が異なるため、その予算書及び決算書は、主務省分とは別枠で作成されている。

(2) 会計検査院の役割

オランダの公会計制度の改革において、会計検査院 (AR) は、次のような役割を果たしている。

ア 発生主義会計の定着と質的向上

ARは、アングロサクソン系諸国の動向を踏まえながら、中央政府に発生主義会計を導入することに対して積極的な立場を取っており、2001年9月及び2003年4月に予算制度及び会計制度に発生主義を導入することを議会及び政府に勧告したり、2002年6月に内外の専門家を対象に発生主義に基づく予算制度及び会計制度に関するセミナーを開催したりなどしている。例えば、2003年4月には、2001年9月に財務大臣が議会に提出した2002年予算覚書で明らかにされた発生主義会計の具体的構想について検討した結果をまとめた報告書¹⁴⁾を作成している。ARは、その中で政府の提案している発生主義会計は、基本的には国民経済計算 (ESA 1995) に適用されるものであること、エージェンシーに導入されている発生主義会計との整合性が取れていないこと、会計処理の原則及び手続きがGAAPと一致していないことなどを指摘するとともに、発生主義会計を導入する目的を明確にすること、国際会計士連盟公会計委員会 (IFAC-PSC) が公表した国際公会計基準 (IPSAS) をベースに公会計基準を策定すること、具体的な公会計基準を策定するための独立機関を設置することなどを勧告している。

イ 財務諸表に対する信頼性の確保

(ア) ARは、2001年政府会計法に基づき、各省庁が発生主義に基づいて作成する貸借対照表、行政コスト計算書などの財務諸表と、財務省がこれらの各省庁の財務諸表を連結して作成する中央政府全体の財務諸表を検査することとされており、その適正性について意見を表明することが求められている。これらの財

14) AR (2003) Begroting en verantwoording in balans: Het baten-lastenstelsel voor de rijksoverheid (17 april 2003)

務諸表は、現在のところ作成されていないが、予定通り2006年から発生主義会計が完全実施されると、ARの報告書は、これらの財務諸表とともに議会で提出されることになっており、すべての省庁及び中央政府全体の財務諸表に対する信頼性の確保に貢献することが期待されている。

(イ) ARは、2001年政府会計法に基づき、各エージェンシーが発生主義に基づいて作成した貸借対照表、損益計算書などの財務諸表を検査しており、財務諸表が企業会計原則に準拠して作成されているかどうか、財務諸表が当該エージェンシーの経営成績、財政状態などを適正に表示しているかどうか、について意見を表明している。ARの報告書は、これらの財務諸表とともに議会で提出されており、すべてのエージェンシーの財務諸表に対する信頼性の確保に貢献している。

NPMと会計検査院

では、業績評価制度の導入と公会計制度の改革を中心にフランス、ドイツ及びオランダのNPMにおいて、各国会計検査院の果たしている役割について検証した。その結果、各国会計検査院は、業績評価制度及び発生主義会計の定着とその質的向上に取り組むとともに、業績報告及び財務諸表の信頼性を確保することにも取り組んでいることが明らかになった。このような役割は、NPMの基本原則に基づいて行政・財政制度の改革を進める上で、次のような理由から必然的に生じてくると考えられる。

1. 会計検査院の活動目的

で紹介した3ヶ国を含め1980年代の後半以降にNPMによる改革を行った国に共通して見られる現象は、社会経済の成熟化に伴って行政ニーズが増大・多様化した一方で、経済成長の停滞等に伴って財政状況が悪化したことである。これらの国では、行政ニーズに対応した行政サービスを効率的・効果的に提供するとともに、財政の健全化を図る必要性に迫られたが、従来の官僚的な行政運営システムでは対応できないことから、民間企業の経営理念・手法を可能な限り採用したNPMによる行政運営システムを導入したのである。一方、会計検査院の活動目的は、国によりその地位・権限に差異はあるものの、基本的には国の財政監督機関として検査活動を行うことにより、行政の効率化と財政の健全化を図ることである。このように、NPMの目的と会計検査院の活動目的は同一であるため、各国会計検査院は、その検査活動を通じてNPMによる改革に対して積極的に協力する姿勢を示すことになる。

2. 経済性・効率性・有効性の検査の必要性

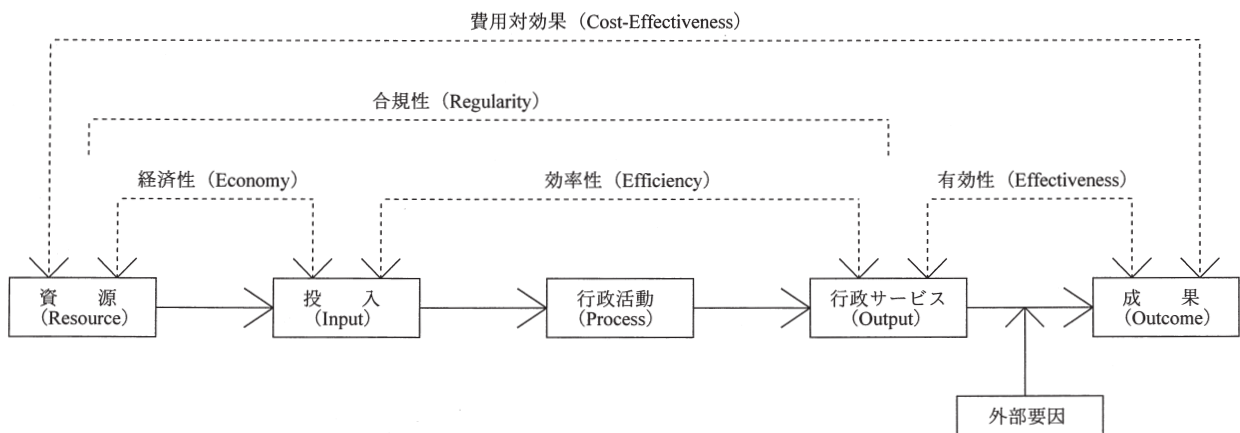
NPMの基本原則は、行政運営の手法をインプット統制・プロセス重視からアウトプット（アウトカム）統制・顧客重視へ転換することである。このような行政運営の手法の転換に対応して、会計検査院が行う検査の観点も合規性から経済性・効率性・有効性へ転換することが求められるようになる（行政マネジメント・サイクルと業績検査の観点については、図1参照）。このうち、経済性・効率性の観点からの検査を充実させるためには、コスト面から他省庁又は民間企業の優良事例と比較することが有用であることから、発生主義に基づいて算定されたコスト情報を把握することが重要になる。また、有効性の観点からの検査を行うためには、事前に政策目的（アウトカム）とその達成手段（アウトプット）の組合せを明確にすること、事前にアウトカム・アウトプット業績指標とその目標値を設定すること、事後にアウトカム・アウトプット業績指標の実績値と比較した目標値の達成状況を把握することが不可欠であるため、業績評価制度の導入は、有効性の観点からの検査を行うための前提条件となっている。このように、業績評価制度及び発生主義会計は、会計検査院が経済性・効率性・有効性の観点からの検査を行う上で有

用な業績情報を提供するため、各国会計検査院は、業績評価制度及び発生主義会計の定着とその質的向上に対して積極的に取り組むことになる。

3. 国家統治機構上の独立性

NPMの基本原理は、国家統治機構上のガバナンスの観点からとらえると、内閣が議会から政策実施上の裁量権を大幅に与えられる一方で、議会が政策の効果に基づいて内閣を統制することである。このようなガバナンスに対応して、内閣は、議会に対して事前に業績計画とそれを反映した予算案を提出するとともに、事後に業績報告とそれを反映した財務諸表（決算）を提出することになる。この予算 執行 決算の循環過程の中で国家統治機構上のガバナンスが有効に機能するためには、議会が適正な業績報告及び財務諸表に基づいて政策の効果を確認した上で次の循環過程に入る必要があることから、各省庁の主観的な判断が含まれている業績報告及び財務諸表の信頼性を確保することが求められるようになる。このように、NPMに対応した国家統治機構上のガバナンスが有効に機能するためには、業績報告及び財務諸表の客観性を高めることが不可欠であるため、各国会計検査院は、政策を実施した内閣から独立した第三者として、業績報告及び財務諸表の信頼性を確保することに対して積極的に取り組むことになる。

図1 行政マネージメント・サイクルと業績検査の観点



(注1) 行政マネージメント・サイクル

- 資源 : 資金、人などの資源（財政融資資金、住宅金融公庫債券発行収入など）
 - 投入 : 行政活動に資源を投入すること（予算の執行など）
 - 行政活動 : 組織的な行政サービスの生産活動（建設基準の設定、貸付審査、設計審査、金銭消費貸借契約の締結など）
 - 行政サービス : 行政活動が提供する行政サービス（住宅建設資金の貸付け、住宅購入資金の貸付けなど）
 - 成果 : 行政サービスがもたらす効果（国民の住宅取得の推進、居住水準の向上、住宅の質の向上など）
 - 外部要因 : 成果に影響を及ぼす当該行政サービス以外の要因（市場金利の低下、景気の低迷、民間金融機関による住宅ローンの増加など）
- () は、住宅金融公庫の例

(注2) 業績検査の観点

- 合規性 : 資源の投入、行政活動及び行政サービスの提供は、予算、法令等に従って行われているか。
- 経済性 : 資源の投入は、一定の行政サービスを提供する上で最小化が図られているか。
- 効率性 : 行政サービスの提供は、投入された一定の資源の下で最大化が図られているか。
- 有効性 : 行政サービスは、その目的とする所期の効果を上げているか。
- 費用対効果 : 行政サービスは、投入された資源に見合った効果を上げているか。

おわりに

我が国では、NPMによる改革として2001年1月に各府省に政策評価制度が導入されたり、2001年4月に政策実施機関の役割を担う独立行政法人が設立されたりなどしており、業績評価を行うことにより成

果・業績の向上を図る「業績による管理」が行われている。これらの改革は、行政の説明責任を徹底したり、効率的で質の高い行政サービスを提供したり、また、成果重視の行政へ転換することなどを目的としていたが、導入後3年近くを経た現時点で現実の運用状況とその成果を考えると、未だ試行錯誤の段階にあるのが実情である。さらに、国の会計への発生主義の導入については、1998年度決算から国の貸借対照表（試案）が作成されたり、1999年度決算から新たな作成基準に基づいた特別会計の財務諸表が作成されたりなどしているが、一般会計を含めた国の予算制度及び会計制度に発生主義をどのような形で導入するかということについては、現時点で未だに結論が出ていないのが実情である。このように、我が国におけるNPMによる行政・財政制度の改革は、定着と質的向上を目指す段階にあり、その中で会計検査院も一定の役割を果たすことが期待されていると考えられる。

（参考文献）

1．総論

- [1] 東信男 (2002) 「NPMにおける会計検査院の役割 - その国際的動向 - 」『会計検査研究』第26号
- [2] (財) 社会経済生産性本部 (2004) 『公会計基準研究会報告書』(平成15年度会計検査院委託業務報告書)

2．フランス関係

- [1] Benoit Chevauchez (2002) Government Budgeting and Accounting Reforms in France (OECD)
- [2] Cour des Comptes (1995) Rapport annuel au Parlement sur la Sécurité sociale
- [3] Cour des Comptes (2001) Loi organique n2001-692 du 1er aout 2001 relative aux lois de finances volume 1: Textes et commentaires
- [4] Cour des Comptes (2003) Le rapport public 2002
- [5] Cour des Comptes (2003) L'exécution des lois de finances pour l'année 2002
- [6] IFAC-PSC (2003) The Modernization of Government Accounting in France: the Current Situation, the Issues, the Outlook
- [7] Jean-Claude Scheid and Bernard Adans (2003) How to Succeed in a Major Public Accounting Project: the French National State Case (Proceedings of the 8th CIGAR Conference)
- [8] Ministère de l'Économie des Finances et de l'Industrie (2002) Document d'analyse des programmes
- [9] Ministère de l'Économie des Finances et de l'Industrie (2003) Comité des normes de comptabilité publique: Rapport d'activité Avril 2002-mars 2003
- [10] Ministère de l'Économie des Finances et de l'Industrie (2003) Compte général de l'administration des finances: Balance générale des comptes 2002
- [11] Ministère de l'Économie des Finances et de l'Industrie (2003) Les comptes de l'État: Rapport de présentation du compte général de l'administration des finances 2002
- [12] 財政制度等審議会 (2003) 『公会計に関する海外調査報告書 (フランス)』

3．ドイツ関係

- [1] Arthur D. Little (1997) Development of a Standard Management Accounting System for the German Federal Administration: Management Summary

- [2] Bundesministerium der Finanzen (1997) Entwicklung einer standardisierten KLR für die Bundesverwaltung: KLR-Handbuch
- [3] Bundesministerium der Finanzen (2000) The Budget System of the Federal Republic of Germany
- [4] Bundesministerium der Finanzen (2002) Einführungsstand der Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) in der Bundesverwaltung
- [5] Bundesministerium der Finanzen (2002) Kosten- und Leistungsrechnung/Controlling: Grundlagen und Erfahrungsberichte aus der Bundesverwaltung
- [6] Bundesministerium der Finanzen (2003) Haushaltsrechnung und Vermögensrechnung des Bundes: für das Haushaltsjahr 2002 (Jahresrechnung 2002)
- [7] Bundesministerium des Innern (1999) Moderner Staat - Moderne Verwaltung: the Programme of the German Government
- [8] Bundesministerium des Innern (2002) Modern State - Modern Administration: Progress Report 2002
- [9] Bundesrechnungshof (2002) Bemerkungen 2002
- [10] Bundesrechnungshof (2002) The Bundesrechnungshof and its Regional Audit Offices
- [11] Bundesrechnungshof (2002) Wichtige Vorschriften
- [12] Klaus Lüder (2002) Government Budgeting and Accounting Reform in Germany (OECD)
- [13] 財政制度等審議会 (2003) 『公会計に関する海外調査報告書 (ドイツ)』

4 . オランダ関係

- [1] Aad Bac (2002) Government Budgeting and Accounting Reform in the Netherlands (OECD)
- [2] Ad J.E. Havermans (2000) Dutch Government Accounting from the Perspective of the Supreme Auditing Institution (Proceedings of the 7th CIGAR Conference)
- [3] Algemene Rekenkamer (2003) Rijk verantwoord 2002: Rapport bij het Financieel Jaarverslag van het Rijk en uitkomsten rechtmatigheidsonderzoek
- [4] Algemene Rekenkamer (2003) Verslag 2002
- [5] A. Sorber (1996) Developing and Using Performance Measurement: the Netherlands Experience
- [6] Harman W.O.L.M. Korte (2000) Dutch Central Government Budgeting and Accounting System (Proceedings of the 7th CIGAR Conference)
- [7] Luc Boot (2003) The VBTB programme: Evaluation culture and capacity in the Netherlands (ECORYS-NEI)
- [8] Ministerie van Financiën (1999) From Policy Budget to Policy Accountability
- [9] Ministerie van Financiën (2001) Handreiking: Doelformuleringen en Prestatiegegevens
- [10] Ministerie van Financiën (2002) Modernizing the Budget
- [11] Ministerie van Financiën (2002) Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden 2002 No. 413